



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 31. März 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Grazer Treuhand SteuerberatungsgesmbH & Partner KEG gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1984 bis 1990, sowie die Umsatzsteuer 1984 bis 1992 und Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1984 bis 1991 (Sachbescheide) nach der in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, am 31. März 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1984 bis 1990 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 1992 (§ 200 Abs 1 BAO) wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1984 bis 1990 (§ 303 Abs. 4 BAO) wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (ö.S.):

1.) Umsatzsteuer	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Steuerpfl. Umsätze	653.818	536.527	579.075	743.400	409.232	500.049	340.992
Umsatzsteuer-Zahllast	56.372	91.730	96.340	128.639	62.241	85.942	41.602

Abgabe in EURO	4.096,71	6.666,28	7.001,30	9.348,56	4.523,23	6.245,65	3.023,34
----------------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

2.)	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Einkommensteuer							
Steuerpfl. Einkommen	596.500	596.000	602.800	734.400	560.300	962.200	504.100
Abgabenschuld	190.781	181.785	182.342	242.981	138.742	240.500	27.502
Abgabe in EURO	13.864,60	13.210,83	13.251,31	17.658,12	10.082,77	17.477,82	1.998,65

3.) Gewerbesteuer	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Gewerbeertrag	340.200	333.000	362.900	481.300	290.600	517.900	58.100
Gewerbesteuer- meßbetrag	15.810	15.450	16.945	22.865	13.330	21.474	0

Die Berechnung der Abgaben und der Gewerbesteuermeßbeträge ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

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

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 1984 bis 1991 sowie nach Ermittlungen seitens der Prüfungsabteilung Strafsachen wurden die erstinstanzlich getroffenen Feststellungen vom Bw. in folgenden Punkten bestritten:

- 1.)** Zurechnung von Vermögenswerten aus handschriftlichen Notizen ("Schmierzettel");
- 2.)** Unaufgeklärte Mittel bei der Finanzierung des Hausbaues in H/B.;
- 3.)** Umsatz- und Gewinnzuschätzung iHv S 230.000,00 je Streitjahr 1984-1990 (Pkte 1 u. 2);
- 4.)** Zurechnung fakturierter Leistungen (Vermittlungsprovision 1991; USt-Festsetzung 1992);
- 5.)** Nichtanerkennung von Betriebsausgaben aufgrund familienhafter Mitarbeit der Ehegattin;
- 6.)** Schätzung eines PKW-Privatanteiles, Kürzung von Reisekosten.

Zur Frage eines **unaufgeklärten Vermögenszuwachses** (Tz 14 BP-Bericht) habe der Bw bereits von Anbeginn bestritten, dass es sich bei den mittels Schmierzettel festgehaltenen Notizen um eine Vermögensaufstellung gehandelt haben soll, und wiederholt darauf hingewiesen, dass dies nur eine prognostische Aufstellung über eine mögliche Hausbaufinanzierung gewesen sein könnte, wobei darin auch irrtümlich Klientengelder erfasst wurden. Der Bw habe auch angegeben, dass dies gefälligkeitshalber für Bekannte und/oder Klienten in deren Auftrag angelegte Gelder gewesen wären, weshalb diese ihm nicht allesamt zugerechnet werden könnten. Ein Betrag von S 500.000,00 betreffe seinen Onkel. Im Zuge des Berufungsverfahrens könne der Bw noch weiter belegen, dass hier eine Treuhandanlage vorgelegen wäre. Die unter dem Titel VB-Bank angeführten Positionen sind, weil es sie nicht gegeben habe, nach eigenem Bekunden des Finanzamtes im Zuge persönlicher Erhebungen an Ort und Stelle auch nicht gefunden worden. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb diese Beträge ohne Angabe konkreter Gründe und Beweismittel beim Bw als unaufgeklärter

Vermögenszuwachs behandelt (laut Tz 14 BP-Bericht S 1.220.000,00) und ihm zugerechnet wurden. Diese Annahme beruhe zudem auf einem Rechenfehler, welcher trotz mehrmaliger Erläuterungen nicht zur Kenntnis genommen worden sei.

Bei der Frage **unaufgeklärter Mittel** zur **Finanzierung des Hausbaues** in H/B. (Tz 15 BP-Bericht) seien die dazu getätigten Ausführungen größtenteils falsch. Insbesondere ergebe sich daraus nicht logisch, wie das Finanzamt über bankmäßig behobene bzw verwendete Beträge von S 1.806.000,00 bzw aus den sich aus dem Verkauf einer Eigentumswohnung ergebenden Betrag von S 818.000,00 auf einen Gesamtbetrag der Baukosten von S 4.377.000,00 und die daraus resultierende Finanzierungslücke iHv S 1.750.000,00 komme. Tatsächlich hätten die Baukosten insgesamt S 4.013.470,00 betragen, die aus Finanzamts-Gutschriften (S 88.170,00), aus Erbschaftserlösen (S 846.622,00), aus Ersparnissen bzw aus laufendem Einkommen (S 152.187,00), aus dem Verkaufserlös der Eigentumswohnung (S 1.518.459,00), sowie aus BSK- und LWBF-Darlehen (S 1.318.032,00) und einem laufenden BSK-Kredit (ursprünglich S 90.000,00) finanziert worden seien, womit sich eine "Finanzierungslücke" von S 0,00 ergebe.

Die vom Finanzamt vorgenommene **Zuschätzung** zu den Umsätzen und Gewinnen 1984 bis 1990 (Tz 16 BP-Bericht) würde daher einer sachlichen Grundlage entbehren.

Zur Frage der **Zurechnung fakturierter Leistungen** (Tz 18.2. BP-Bericht) sei auszuführen, dass der Bw mit Bescheid vom 31. Oktober 1990 sein behördliches Ansuchen in G. um eine Betriebsstätte seines bis dahin ausschließlich in B. bestandenen Immobilienmaklergewerbes bewilligt erhalten habe. Bis Juli 1991 sei der Bw jedoch de facto, insbesondere wegen seines Hauptberufes fast ausschließlich in B. gewesen. Die Geschäfte in G. (Vorbesprechungen, Vorbereitungen bis hin zum Abschluss) seien bis zum Herbst 1991 von Frau Mag. K.H., die auch eine monatliche Konzessionspacht iHv S 2.500,00 entrichtet habe, durchgeführt worden. Diese Vorgangsweise sei vor allem aus gewerberechtlichen Gründen gewählt worden, da Mag. K.H. damals wie heute nicht im Besitz einer Immobilienmaklerkonzession sei. Die Umsätze und Gewinne seien daher zu dieser Zeit ausschließlich Mag. K.H. zugeflossen, die diese auch ordnungsgemäß versteuert habe. Damit stehe ihr die damit zusammenhängende Provision auch zur Gänze allein zu. Ab Jänner 1992 sei zwischen dem Bw und Frau Mag. K.H. eine Ges.n.b.R. gegründet worden, die dem Finanzamt X auch angezeigt und somit fristgerecht zur Kenntnis gebracht worden sei. Sämtliche Umsätze aus dem Immobiliengeschäft seien daher

für Zeiträume ab dem 1.1.1992 ausnahmslos über diese GesbR abgewickelt worden. Die Tatsache, dass gegenüber Kunden und Behörden die Geschäfte nur über das "Immobilienbüro Dr.K." abgewickelt wurden, erkläre sich aus gewerberechtlichen Gründen, wobei sich der gleiche Effekt – Teilung der Einkünfte zwischen Mag. K.H. und dem Bw – auch ergeben hätte, wenn anstelle der GesbR eine atypisch stille Gesellschaft gegründet worden wäre. Auch in diesem Fall wäre im Außenverhältnis ausschließlich der Bw in Erscheinung getreten, während im Innenverhältnis eine Gewinnaufteilung stattgefunden hätte.

Wenn die Finanzverwaltung den Rechtsbestand der angezeigten GesbR negiert, sei dies aus den dargelegten Gründen unhaltbar und wohl nur mit dem Ziel eines steuerlichen Mehrergebnisses zu erklären. Dabei seien allerdings die von Mag. K.H. bezahlten Steuern auffallenderweise nicht rückverrechnet worden, womit Einnahmen zweimal besteuert worden wären. Diesbezüglich sei hier auf die Aussage von Mag. K.H. hinzuweisen, worin diese angegeben hat, dass es sich bei den ihr zugewendeten Zahlungen um einen ihr zustehenden Vorweggewinn gehandelt habe. Die richtige Beurteilung wäre somit die, dass hier Tätigkeitsvergütungen für von Mag. K.H. tatsächlich allein erbrachte Leistungen vorliegen. Die Zurechnung der Vermittlungsprovision betreffend die Bau- und Siedlungsgenossenschaft R. beim Bw iHv S 270.360,00 sei damit in keiner Weise gerechtfertigt. Im Übrigen verwahre sich der Bw gegen die Unterstellung, Frau Mag. K.H. sei seine Lebensgefährtin, da dies unsachlich und nicht von steuerlicher Relevanz sei.

In Bezug auf die **Beschäftigung der Ehegattin** (Tz 31 BP-Bericht) seien die Argumente des Bw, dass es sich dabei um ein in den Jahren 1984 bis Jänner 1991 bestandenes Dienstverhältnis gehandelt habe, gleichfalls zu Unrecht negiert worden. Demgegenüber hätte das damals zuständige Finanzamt Y die Notwendigkeit der Mitarbeit der Gattin jahrelang bescheidmäßig als richtig erkannt. In ihrer Stellungnahme vom 22. April 1993 habe die Ehegattin selbst angegeben, dass sie entgegen der ursprünglichen Aussage nicht nur Telefondienst versehen, sondern auch Objektbesichtigungen mit Kunden durchgeführt habe. Außerdem seien in dem Zusammenhang vom Finanzamt Argumente aus dem Scheidungsverfahren des Bw verwendet worden, mit denen seitens der Gattin unwahre Aussagen getätigt wurden, um den Bw zu schädigen. Mit diesen Aussagen sei mittlerweile bereits die Staatsanwaltschaft befasst.

Aufgrund der Gegebenheiten im Hauptberuf habe sich der Bw seinem Nebenerwerb im Wesentlichen nur nachmittags widmen können. Die Nachmittage waren sohin jeweils mit Objektbesichtigungen sowie mit Besprechungen im Büro, bei Kunden, Banken und Versicherungen ausgefüllt. Damit liege aber auf der Hand, dass der Bw bei häufigen Auswärtsterminen nicht gleichzeitig im Büro anwesend gewesen sein konnte und er daher während der durch seine Haupttätigkeit bedingten Büroabsenzen dort durch die beschäftigte Ehegattin vertreten sein musste. Als Nachweis für den Bestand dieses Dienstverhältnisses sei einerseits auf die durch das Finanzamt Y und die Gebietskrankenkasse regelmäßig unbeanstandet durchgeführten Lohnsteuer- bzw Beitragsprüfungen hinzuweisen, sowie auf mehrere als Zeugen angeführte Personen.

Vorliegendenfalls habe es sich hier somit um ein nach außen erkennbares und dokumentiertes Dienstverhältnis und nicht bloß um eine Unterstützung im Rahmen einer familienhaften Mitwirkung gehandelt. Zwischenzeitliche Unterbrechungen waren dabei nur dann gegeben, wenn der Bw das Geschäft in schlechter Zeit nicht intensiv betreiben konnte.

Was die **Schätzung** des **Kfz-Privatanteiles** und **Reisekosten** betrifft (Tz 32 BP-Bericht), habe der Bw im gesamten Zeitraum 1985 bis 1991 korrekte Fahrtenbücher geführt, in denen auch Privatfahrten ordnungsgemäß eingetragen worden seien. Aus dem Verhältnis zwischen betrieblichen und privaten Fahrten sei vom Bw jeweils zu Jahresende der Prozentsatz der Privatfahrten ermittelt und in den Abgabenerklärungen berücksichtigt worden. Dieser Privatanteil sei in den einzelnen Jahren jeweils zwischen 10,4 % und 23,3 % gelegen. Der vom Finanzamt gewählte pauschale Ansatz von 25 % gehe damit an den tatsächlichen Gegebenheiten vorbei. Ergänzend sei darauf zu verweisen, dass die Gattin des Bw während des streitggst. Zeitraumes über einen Privat-PKW verfügt habe.

Bezüglich der mit Reisebewegungen des Jahres 1990 (Tz 33, 19 BP-Bericht) zusammenhängenden Kosten von S 9.187,00 sei mit Hinweis auf schon getätigtes Vorbringen des Bw zu wiederholen, dass es sich um betrieblich veranlasste Reisen gehandelt habe, weshalb die hierfür geltend gemachten Aufwendungen steuerlich anzuerkennen wären und eine Kürzung geltend gemachter Vorsteuerbeträge von S 440,16 nicht gerechtfertigt sei. Belege dafür seien im Zuge der Betriebsprüfung vom Bw vorgelegt und ausführlich kommentiert worden.

Soweit in der Niederschrift zur Schlußbesprechung festgehalten wurde, dass der Bw einige Feststellungen anerkenne (PKW-Privatanteil; Reiseaufwand; Provision R.; Nichtunternehmer-eigenschaft der GesbR), beruhe dies zT auf Missverständnissen seitens des Bw und würden rechtliche Aspekte, wie ausgeführt, von ihm sehr wohl anders betrachtet.

Die abweisend ergangene Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

1.) Zum ungeklärten Vermögenszuwachs:

Schon im zivilgerichtlichen Verfahren (Zl. 7 C ZI/90) sei von der Gattin des Bw ausdrücklich eine handschriftliche Aufstellung erwähnt worden, die für den Zeitpunkt einer Chinareise des Bw im Jahr 1987 dessen vorhandene Barmittel darstellen sollten (Arbeitsbogen, S. 266, 269). Diese dem Finanzamt im Zuge finanzstrafbehördlicher Ermittlungen zugänglich gewordene Aufstellung umfasse Kontonummern verschiedener Bankinstitute, daneben in Klammer gesetzte Buchstaben sowie dreistellige Zahlenangaben mit hochgesetztem Apostroph. Obwohl dem Bw im ggst. Verfahren mehrfach die Möglichkeit geboten wurde, Inhalt und Zweck der offenbar von ihm selbst verfassten Notizen näher zu erläutern, habe er dazu zunächst nur angegeben, dass der "kopierte Schmierzettel" nicht den Tatsachen entspreche, er nicht wisse, was die Angaben bedeuten sollen und diese auch nicht erläutern könne. Erst in der Folge gab der Bw durch seinen Parteienvertreter erstmals zu, dass die "Positionen 1 und 2 seine Person betreffen"; andere Positionen kenne er nicht, bzw habe er auch keine Unterlagen und könnte hier zutreffen, dass es sich um gefälligkeitshalber für bekannte Klienten angelegte Gelder gehandelt habe. Im Zuge weiterer Aussagen, wie zuletzt in der Berufungseingabe, wurden diese wiederum als "prognostizierte Annahmen" über die mögliche Finanzierung des Hausbaues erklärt. Zu diesen widersprüchlichen Darstellungen nochmals befragt, habe sich schließlich herausgestellt, dass der Bw entgegen seinen Behauptungen nicht in der Lage war, konkrete Namen oder Geschäftsfälle bezüglich seiner angeblichen Fremdgeldverwaltung zu benennen.

Demgegenüber sei von der Ehegattin von Anfang an eine klare und logische Darstellung über den Inhalt und Zweck des "Schmierzettels" gegeben worden. Danach habe der Bw vor Antritt seiner Chinareise 1987 sein Vermögen und auch seine Schulden aufgezeichnet und diese Aufzeichnung der Gattin aus Sicherheitsgründen übergeben. Die Gattin war darüber hinaus auch in der Lage, das für die einzelnen Sparbücher gewählte Lösungswort zu nennen, als

auch die beigegeführten Klammerbegriffe zu erklären (diese sollten zur Auffindung der Sparbücher und Polizzen in bestimmten Ordnern dienen; Arbeitsbogen, S. 46). Dass diese Aussagen nicht als bloße Verleumdungen im späteren Scheidungsverfahren betrachtet werden könnten, ergebe sich aus den übrigen Ergebnissen des Beweisverfahrens. So konnten etwa bei dem in der Aufstellung enthaltenen Sparbuch **"BTV 831ff Büro (A-E) 210´"** die Kontoauszüge seitens der Finanzbehörde eingesehen werden und stehe diesbezüglich fest, dass das Konto vom Bw am 9. Jänner 1987 eröffnet wurde und am 21. Juli 1987 einen Einlagenstand von S 210.000,00 aufwies. Der Bw habe sich ferner trotz Vorhaltes vom 17. März 1994 niemals zu seinen auf Diskette gespeicherten Angaben geäußert, wonach er im Zusammenhang mit dem bereits anhängigen Zivilverfahren festhielt: *"Bezeichnend ist die Tatsache, daß eine 1987 übergebene Vermögensaufstellung, die nur für den Ablebensfall gedacht war, zum Scheidungsprozeß wieder aufgetaucht ist, ..."*. Damit wäre schon allein nach dieser Ausführung auf die Richtigkeit des erstinstanzlich festgestellten Sachverhaltes zu schließen.

2.) Zur Hausbau-Finanzierung:

Auch hier sei festzuhalten, dass der Bw nach insgesamt vier Vorhalten nicht in der Lage war, die bezug habenden Errichtungskosten in nachvollziehbarer Form darzustellen. Wäre von ihm noch mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 1992 angegeben worden, diese Kosten hätten insgesamt geschätzt S 3,8 Mio betragen (Arbeitsbogen, S. 34), sei er am 29. Oktober 1992 sowie am 14. April 1993 auf eine ihm vorgehaltene Finanzierungsmit schrift überhaupt nicht eingegangen, sondern habe er sich lediglich auf eine "glaublich bereits bekannt gemachte Finanzierung" bezogen (Arbeitsbogen, S. 38 u. 63). Erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. August 1993 sei vom Bw ein Erklärungsversuch über die Höhe der zu finanzierenden Beträge unternommen worden.

Abweichend vom zuletzt angebotenen Erklärungsansatz, dass dem Bw für die Errichtung des Hauses ua. rund S 900.000,00 aus einer Erbschaft und weitere S 1.518.000,00 aus einem Wohnungsverkauf zur Verfügung gestanden wären, zeige die Beweislage andere Umstände auf: Der für die Eigentumswohnung (KG R.) vereinbarte Kaufpreis iHv S 1.875.000,00 sei zunächst nicht in voller Höhe zugeflossen und war am Tag der Vertragsunterfertigung vom 30. Juni 1989 nur ein Betrag von S 290.000,00 fällig. Der Restkaufpreis von S 1.585.000,00 sollte erst am Tag der Übergabe des Objektes bezahlt werden. Somit sei noch nicht einwand-

frei belegt, dass tatsächlich der Gesamtbetrag von S 1.875.000,00 für den in der Zeit zwischen September 1988 und November 1990 stattgefundenen Hausbau Verwendung fand. Gegen eine derartige Annahme spreche vor allem eine 5 1/2 Seiten umfassende, mit der Bezeichnung **"Bau"** betitelte Übersicht (BP-Handakt, S. 136-141), die – jeweils in einer Zeile – Datums- und Schillingbetragsangaben sowie den jeweiligen Zahlungsempfänger beinhaltet. Der Behauptung des Bw, dass es sich dabei um eine "Aufstellung prognostizierter Summen" gehandelt hätte, welche "als Höchstbetrag erreicht hätten werden dürfen", komme keine Glaubwürdigkeit zu, weil unverständlich sei, wie in einer Prognose *tag- und schillinggenaue* Angaben gemacht werden könnten und weshalb der betreffende Empfänger dieser Beträge schon im Vorhinein feststehen sollte. Davon abgesehen habe die Betriebsprüfung einem großen Teil der dort angeführten Beträge – insgesamt rd. S 1,8 Mio – tatsächliche Geldabflüsse des Bw zuordnen können. Auf Blatt 4 der Übersicht befinde sich nicht zuletzt auch unter dem Hinweis **"Finanzierung"** eine, wenn auch knappe Zusammenfassung betreffend die Aufbringung der erforderlichen Mittel. Darin seien neben den zur Verfügung gestandenen Fremdmitteln auch die Beträge aus dem Wohnungsverkauf unter der Bezeichnung *"290 ´ Wohnungserl."* und *"528 ´ Wohnungsvkf."* enthalten, über Erbschaftserlöse gebe die Aufstellung hingegen keinen Aufschluss.

Aus all dem sei die Schlussfolgerung unbedenklich, dass die in Rede stehende Auflistung die tatsächlichen Bauaufwendungen exakt wiedergebe, die Summe der ausgewiesenen Beträge iHv S 4.377.755,00 den gesamten Baukosten gleichzusetzen sei und Erbschaftserlöse überhaupt nicht, die Veräußerungserlöse dagegen nur mit einem Betrag von S 818.000,00 dem Hausbau zugeführt wurden. Damit bleibe aber bei Gegenüberstellung der Baukosten laut Übersicht (S 4.377.755,00) mit den nachvollziehbaren Zahlungen (S 1.805.189,00) und Geldmitteln aus der Eigentumswohnung (S 818.000,00) ein Betrag von S 1.754.566,00 unaufgeklärt.

3.) Zu den Umsatz- und Gewinnzuschätzungen:

Diese seien die logische Konsequenz aus den vorerörterten Streitpunkten iSd Bestimmung des § 184 BAO, wobei die über sieben Jahre gleichmäßig aufgeteilten Zurechnungen von je S 230.000,00 (insgesamt S 1.610.000,00) sich als unaufgeklärte Vermögensdifferenz abzüglich eines zu Gunsten des Bw vorgenommenen Unsicherheitsabschlages verstehen.

4.) Zur Zurechnung fakturierter Leistungen:

Vorliegendenfalls ist nicht nur die Rechnung vom 1. Juli 1991 unter dem Namen "Dkfm. Mag. Dr. E.K." für die Vermittlung des Kaufers diverser Grundstücke gelegt worden, sondern auch der Rechnungsbetrag auf ein Konto des Bw (BKS 183ff) geflossen. Von eben diesem auf "Dr. K." lautenden Konto wurden in der Folge auch Subprovisionen ausbezahlt (Überweisungsauftrag v. 30.7.1991).

An der Zurechnung der Umsätze ändere im Übrigen auch die Gründung einer Ges.n.b.R. nichts. Schon im Gesellschaftsvertrag (Arbeitsbogen, S. 168) wurde festgehalten, dass *nach außen hin Dr. K. allein* (Bezeichnung "Dr. K. Immobilien") auftreten sollte. Ungeachtet der Gründe, weshalb eine derartige Gestaltung zweckmäßig war, bestehen in umsatzsteuerlicher Betrachtung sog. "Innengesellschaften", bei denen die Geschäfte nach außen hin nur im Namen eines Gesellschafters abgeschlossen werden, nur im Verhältnis der Gesellschafter untereinander (Kranich/Siegl/Waba, Komm. z. MWSt., Rz 31 zu § 2 UStG 72). Tatsächlich ist auch nicht Frau Mag. K.H. oder eine Gesellschaft Dritten gegenüber aufgetreten, sondern scheint in sämtlichen Unterlagen Dr. E.K. selbst auf (vgl. Vorvertragsmuster bzw Vorverträge, BP-Handkat, S. 174 u. 180). Letzterer ist und bleibe daher Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechtes. Zum Eventualeinwand, es hätte auch eine stille Gesellschaft gegründet werden können, sei zu bemerken, dass einer solchen keine Unternehmereigenschaft zukommt und umsatzsteuerrechtlich immer nur der Inhaber des Handelsgewerbes Steuerrechtssubjekt ist (Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, K2-K5).

5.) Zur Beschäftigung der Ehegattin:

Die Gründe für die Annahme einer bloß familienhaften Mitwirkung der Ehegattin im Betrieb des Bw ergeben sich schon ausführlich aus Tz 31 des Betriebsprüfungsberichtes. Den Angaben der Gattin seien, wenn diese auch im engen zeitlichen Zusammenhang mit einem Scheidungsverfahren stünden, aufgrund der sonst zur Verfügung stehenden Beweismittel ein hohes Maß an Glaubwürdigkeit beizumessen. Vom Bw selbst wurde auch schriftlich dargelegt, er habe seine Ehegattin seit 1980 im Immobilienbüro als Angestellte geführt, *"damit sie ihren luxuriösen Hang zur modischen Bekleidung und Kosmetik mit diesem zusätzlichen Taschengeld finanzieren konnte"* (BP-Handakt, Bl. 11). Damit wird deutlich, dass das Motiv für die seinerzeitige Anstellung offensichtlich nicht darin bestand, eine Dienstnehmerin aus dringenden betrieblichen Gründen aufzunehmen. Im Lichte dessen seien auch die Aussagen der Gattin, sie habe zusätzlich zur angestellten Putzfrau das Büro aufgeräumt, die Post geholt und geöffnet, betriebliche Telefonate in der Wohnung entgegen genommen und gelegentliche Objektbesichtigungen durchgeführt, durchaus nicht als bloße Verleumdungen abzutun. Dass

die Gattin für den Betrieb in irgend einer Form grundsätzlich tätig war, werde auch nicht in Abrede gestellt und bedarf somit keines Beweises bzw (im Hinblick auf weitere Zeugenbefragungen) keiner ergänzenden Beweisaufnahme (§ 183 Abs 3 BAO).

6.) Zu privaten Fahrten bzw Reisen:

Die vom Finanzamt gehegten Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbücher würden durch Aussagen des Bw, die von diesem – außerhalb des Abgabenverfahrens – selbst getätigt wurden, begründet. So wurden zB als Gründe für Fahrten des Jahres 1990 in die Toscana (7.4. bis 11.4.) eine Radtour angegeben, oder nach Lignano (1.6. bis 5.6.) eine Besichtigung Venedigs mit dem Sohn, oder nach Innsbruck (14.7. bis 18.7.) eine Radwoche ohne festen Zielort, oder nach Semriach (27.7. bis 4.8.) ein Reitunterricht für den Sohn auf einem Ponyhof, oder nach Lech (14.8.) die Abholung des zweiten Sohnes vom Flughafen Zürich. Die beschriebenen Vorgänge könnten daher, da hier private Interessen wahrgenommen wurden, nicht als betrieblich veranlasste Reisen angesehen werden. Nach Lehre und Rechtsprechung reicht aber ein allgemeines berufliches Interesse nicht aus, die Betriebsbedingtheit einer Reise zu begründen, bzw können im Verlauf von Urlaubsreisen mitverfolgte geschäftliche Agenden im Hinblick auf das steuerlich geltende Aufteilungsverbot nicht zur Absetzbarkeit damit zusammenhängender Aufwendungen führen (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, Tz 39 zu § 4 EStG 88).

Zufolge der verbleibenden Unsicherheiten konnte der Privatanteil letztlich nur geschätzt werden, wobei mangels anderer Anhaltspunkte hier der Durchschnitt aus dem sich laut Fahrtenbuchaufzeichnungen ergebenden Privatanteil (1990: 14%) und dem anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten Privatanteil (1990: 37%), somit rund 25% angesetzt wurde.

Den Ausführungen betreffend die Niederschrift zur Schlussbesprechung komme im ggst. Verfahren keine Bedeutung zu, da eine Parteienerklärung, es werde eine Prüfungsfeststellung anerkannt oder außer Streit gestellt, keine Rechtswirkung entfaltet.

Dagegen wurde vom Bw zunächst ohne weitere Begründung Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Mit Berufungsergänzung vom 4. Dezember 2002 – eine für den 3. Dezember 2002 (seitens der Finanzlandesdirektion f. Steiermark) anberaumt gewesene mündliche Berufungsverhandlung ist über Ersuchen des (neu) bevollmächtigten Steuerberaters und dessen Hinweis auf eine geänderte Beweislage abgesetzt worden – hat der Bw

umfangreiche Unterlagen (Gerichtsurteil zur Zeugenaussage der Gattin betreffend die Vermögenssituation, diverser Schriftverkehr, Vertragsausfertigungen, Rechnungsbelege, Zahlungsüberweisungen ua.) in Fotokopie vorgelegt. Darnach sei die Frage des Vermögenszuwachses in Höhe von S 1.220.000,00 (Sparguthaben laut "Schmierzettel") und der Mittel für die Hausbaufinanzierung (laut nunmehriger Darstellung S 4.019.450,71) vollständig geklärt.

Das schriftliche Ersuchen um Stellungnahme vom 20. März 2003 beantwortete das Finanzamt mit Schreiben vom 25. Juni 2003 damit, dass zum ergänzenden Vorbringen des Bw nach Durchsicht des BP-Arbeitsbogens, des BP-Berichtes, sowie der Berufungsvorentscheidung keine anderslautende Beurteilung abzugeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu 1.) bis 3.) – Zurechnung unaufgeklärter Geldmittel (1984 - 1990):

Gemäß § 184 BAO Abs 1 hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Zu schätzen ist nach Abs.2 leg.cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Stellt nun die Abgabenbehörde fest, dass ein von ihr ermittelter Vermögenszuwachs, den der Steuerpflichtige nicht aufzuklären vermag, weder aus dem erklärten Einkommen noch aus sonstigen, glaubhaft gemachten Mitteln herrühren kann, ist sie ermächtigt, den Umsatz und den Gewinn zu schätzen, da ihr die begründete Vermutung zuzubilligen ist, dass der Zuwachs aus un versteuerten inländischen Einkünften stammt (vgl. Weinzierl, FJ 1980, 62; VwGH-Erk. v. 24.2.1993, 91/13/0198).

Zum ergänzend vorgelegten Urteil des BGH vom 16. September 1999, 4 U ZI/98, mit dem die frühere Ehegattin des Bw der falschen Zeugenaussage für schuldig befunden wurde, ist zunächst auszuführen, dass sich diese Rechtsangelegenheit auf ein Sparbuch bei der **Creditanstalt-Bankverein** mit der **Konto-Nr. 608ff** bezieht, dessen (behaupteter) Kontostand von circa S 1,5 Millionen nicht Gegenstand der erstinstanzlich getätigten Vermögenszurechnung gewesen ist. Im gegenständlichen Verfahren geht es nämlich um die Frage der Zurechnung von angesparten Mitteln bei der **VB Bank (Konto-Nr. 254ff u. Konto-Nr. 148ff)** iHv S 320.000,00 und S 400.000,00, sowie um Geldmittel bei der **EVb BTv, Konto-**

Nr. 231ff iHv S 500.000,00, bei dem es sich um ein Treuhandkonto des Taufpaten des Bw gehandelt haben soll. Die Feststellung einer falschen Zeugenaussage der Gattin ist zudem nicht undifferenziert zu betrachten, da im zitierten Urteil (auf Seite 10) erläuternd ausgeführt wird, dass der im handschriftlichen Zettel des Subsidiaranklägers (d.i. der Bw) rechts ausgeworfene Betrag von ungefähr 1,5 im Zweifel auch 1,5 Millionen bedeuten kann. Eine derartige Deutung des Zettels sei nach Meinung des Gerichtes ohne weiteres möglich und zulässig. Da die Beschuldigte aber keine Aussage oder Beweisanbote formuliert hat, in eventu ein anderes als das konkret bezeichnete Sparbuch gesehen zu haben (das einen Kontostand von S 1,5 Mio nie aufgewiesen hat), konnte das Gericht nach seinen weiteren Ausführungen nur zu dem Ergebnis einer Falschaussage iSd § 289 StGB kommen.

Ob bzw inwieweit der Herkunft nach unklare Geldmittel aus verschwiegenen Quellen stammen können, läßt sich nach der eigenständigen Schätzungsmethode einer Vermögensdeckungsrechnung hinterfragen, bei der mehrere Einkommensperioden zusammengefasst und die erklärten Einkünfte einer allgemeinen Gesamt-Einnahmen-Ausgabenüberschussrechnung unterzogen werden. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass ein Abgabepflichtiger einen Vermögenszuwachs in einem bestimmten Zeitraum nur aus steuerpflichtigem Einkommen, aus nicht der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünften, aus steuerfreien Einnahmen oder aus einmaligen Vermögensanfällen (zB Erbschaft, Schenkung) erzielt haben konnte. Ist der *Vermögenszuwachs hiernach höher* als der sich ergebende *Einnahmenüberschuss*, spricht die Vermutung dafür, dass dieser Betrag (der den nicht aufgeklärten Vermögenszuwachs ausmacht) aus nicht erklärtem Einkommen herrührt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Bd. 2, S. 1938 f.; VwGH-Erk. v. 24.2.1993, 91/13/0198).

Die Arbeitsunterlagen des Betriebsprüfers (Blatt 5 Handakt) enthalten dazu folgende Darstellung (alle Beträge in ö.S.):

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
Eink. n.s.A.							
Bruttobezug lt. Lohnzettel	496.967	540.619	558.526	574.404	677.338	688.507	694.540
abzügl. Sozialvers.	-48.028	-55.733	-60.459	-64.418	-79.327	-82.620	-84.947
abzügl. Lohnsteuer	-82.795	-86.182	-100.511	-103.772	-121.574	-120.987	-140.654
<i>Zw.Su. 1:</i>	<i>366.144</i>	<i>398.704</i>	<i>397.556</i>	<i>406.214</i>	<i>476.437</i>	<i>484.900</i>	<i>468.939</i>

Sonderausgaben	-22.800	-22.800	-21.312	-21.295	-21.075	-24.915	-21.630
Wohnraumschaffung	"?"	"?"	"?"	"?"	"?"	"?"	"?"
Familienbeihilfe	28.800	29.400	31.800	31.800	"?"	"?"	"?"
<i>Zw.Su. 2:</i>	<i>372.144</i>	<i>405.304</i>	<i>408.044</i>	<i>416.719</i>	<i>455.362</i>	<i>459.985</i>	<i>447.309</i>
Eink. selbst. A.	10.200	8.075	0	0	0	0	0
Eink. Gewerbebetrieb							
Gewinn / Verlust lt. Erkl.	-45.205	-28.968	96.338	105.209	238.727	7.903	-216.664
Privatanteil PKW	-17.770	-12.108	-11.918	-10.969	-18.418	-18.466	-29.152
Afa	60.321	65.614	69.186	69.045	105.669	103.547	
Anlagenabgänge	68.750				112.503		
IFB	0	5.945	0	0	0	0	
IRL	0	0	32.000	11.690	26.525	-42.759	-23.262
Selbstanzeige	0	0	0	127.265	228.674		
Anschaffung f. Gew.Betr.	-165.000	-29.724	-10.000	-20.000	-347.500		
<i>Zw.Su. 3:</i>	<i>283.440</i>	<i>414.138</i>	<i>583.650</i>	<i>698.959</i>	<i>801.542</i>	<i>510.210</i>	<i>178.231</i>
Mittel laut Bescheid:							
Zahllast / Gutschrift		19.385			25.887		-77.618
Zahllast / Gutschrift					-22.637		
VZ					-24.600		
<i>Zw.Su. 4:</i>	<i>283.440</i>	<i>433.523</i>	<i>583.650</i>	<i>698.959</i>	<i>780.192</i>	<i>510.210</i>	<i>100.613</i>
Sonstige Ersparnisse:							
Sparbuch 831...	0	0	-188.000	-116.541			
BTV 131...	-5.566	-1.576	6.763	-8.981			
H.B. 67...	11.386	-20.331	31.908	-17.550			
BTV 431...	-27.545	-5.824	2.116	4.587			
VB 102...	-10.102	-15.604	-4.601	-15.204			
VB 121...	-5.500	5.419	-5.126	0			
<i>Zw.Su. 5</i>	<i>246.113</i>	<i>395.607</i>	<i>426.710</i>	<i>545.270</i>	<i>780.192</i>	<i>510.210</i>	<i>100.613</i>
Lebenshaltungskosten	-320.000	-320.000	-320.000	-350.000	-350.000	-350.000	-350.000
Wüstenrot	-46.800	-46.800	-46.800	-46.800			
Summe	-120.687	28.807	59.910	148.470	430.192	160.210	-249.387
Erbschaft				387.000			

Diese (dem neu bevollmächtigten Steuerberater anlässlich seiner Akteneinsicht am 17. März 2004 in zweifacher Kopie ausgehändigte) Berechnung ist dem Bw. aussagegemäß weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im weiteren Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz (auch in der Berufungsvorentscheidung vom 6. März 1995 findet sich dazu nichts) jemals zur Stellungnahme vorgehalten worden. Wie der Vorgangsweise des Finanzamtes zu entnehmen ist, wurden die vom Finanzamt anteilmäßig erfassten Zuwächse (rd. S 230.000,00 p.J.) den Einnahmenüberschüssen der Jahre 1986 bis 1990 auch **nicht** gegenübergestellt – erst die von den Gesamteinnahmen der jeweiligen Streitjahre nicht gedeckten Überhänge wären als unaufgeklärter Vermögenszuwachs zu betrachten –, sondern dem Bw unsaldiert zugerechnet. Auch wurde das Streitjahr 1984 in diese Einnahmen-Ausgabenüberschussrechnung nicht einbezogen, obwohl das Finanzamt diesen Zeitabschnitt ebenfalls der anteiligen Hinzurechnung von S 230.000,00 unterworfen hat.

Nach dem Ergebnis der mündlichen Berufungsverhandlung besteht zwischen den Streitparteien Einvernehmen darüber, dass diese Berechnung für das Streitjahr 1984 mit den im Einkommensteuerbescheid 1984 enthaltenen Ansätzen ergänzt wird und wurden auch gegen die sonstigen Ansätze der Vermögensdeckungsrechnung mit Ausnahme der Frage der Lebenshaltungskosten und Erbschaftsmittel keine weiteren Einwendungen erhoben. Darnach ergäbe eine Gegenüberstellung der aktenersichtlichen Gesamteinkünfte (Eink. selbständige Arbeit S 20.778,00, Eink. Gewerbebetrieb S -101.395,00, Eink. nsA. S 288.183,00, abzüglich entrichteter Lohnsteuer S -74.089,00 und Sonderausgaben S -42.800,00; - *Zwischensumme vor Kosten der Lebensführung: S 90.677,00*) mit den vom Prüfer angesetzten Lebenshaltungskosten von S 320.000,00 für das Jahr 1984 zunächst einen **Ausgabenüberschuss** iHv S **-229.323,00**. Soweit der Bw dazu in der Berufungsverhandlung unter Beibringung eines ergänzenden Schriftsatzes einwendet, dass die **Lebenshaltungskosten** mit einem rückrechenbaren Betrag von rund S 26.000,00 (bzw. ab 1988 S 29.000,00) pro Monat überhöht seien, da sich diese Kosten damals – soweit rememberlich – auf durchschnittlich rund S 18.500,00 bis S 19.000,00 monatlich belaufen hätten, stimmt dies mit einer im Prüferhandakt (Seite 250) befindlichen (erstinstanzlich nicht erörterten) Schätzung von Lebenshaltungskosten näherungsweise überein, da der Prüfer auf Basis des Jahres 1985 für laufende Kosten der Lebensführung monatlich S 15.000,00, für Wohnungskosten S 1.000,00, für Heizung S 1.000,00, sowie für Radio, Fernseher und Telefon S 1.000,00, somit eine Summe von S 18.000,00 je Monat veranschlagt hat. Eine Abweichung besteht hier jedoch in Bezug auf Kosten für übliche Familienurlaube, Schiurlaube (Ferienwohnung in Tschagguns), Kurzurlaube, Wochenreisen

und Städteflüge, die der Prüfer mit einem Jahresbetrag von S 100.000,00 geschätzt hat. Da die ergänzende Aufstellung des Bw Aufwendungen für Urlaube nicht berücksichtigt, wobei diese nach den Unterlagen des Prüfers bei einem im Jahr 1986 konsumierten Sommerurlaub mit der Familie (Kreta, 4 Personen) allein schon S 45.000,00 betragen haben, hält der unabhängige Finanzsenat einen höheren Schätzungsansatz für zutreffend, als er vom Bw mit jährlich S 215.000,00 bis S 230.000,00 angegeben wurde. In Anlehnung an den vom Bw selbst genannten Ansatz einer monatlichen Kostentragung zwischen S 18.000,00 und S 19.000,00 (Mittelwert S 18.500,00; Jahresbetrag S 222.000,00) ist daher unter Bedachtnahme auf durchschnittliche Urlaubsaufwendungen für eine vierköpfige Familie iHv zumindest S 40.000,00 pro Jahr eine Schätzung von Lebensführungskosten iHv jährlich *S 262.000,00* realistisch, zumal aus der Aktenlage auch diverse Auslandsaufenthalte in Italien (Rom, 1984), der Türkei (Istanbul, 1985), Spanien (Mallorca, 1990) und den USA (New York, 1990) hervorgehen und auch die Chinareise des Bw im Jahr 1987 mit einer Dauer von drei bis vier Wochen Mehrkosten verursacht hat (Seite 260 Prüferhandakt).

Zu ergänzen ist die oa. Vermögensdeckungsrechnung noch insofern, als darin, was in der mündlichen Berufungsverhandlung ebenfalls erörtert wurde, *Familienbeihilfen* für die Jahre 1984, 1989 und 1990 in der Berechnung nicht (zugunsten des Bw.) einnahmenerhöhend erfasst wurden und zusätzliche Ausgaben für *außergewöhnliche Belastungen* (§ 34 EStG) in den Jahren 1986 bis 1990 nicht (zulasten des Bw.) einnahmenmindernd zum Tragen gekommen sind. Da von den Streitparteien dazu keine konkreten Beträge genannt oder Beweis-anträge erhoben wurden, werden die Familienbeihilfen für 1984 hilfsweise mit S 28.800,00 (wie 1985) und für 1989 und 1990 jeweils mit S 31.800,00 (wie 1988) angesetzt und werden die dem Bw. gemäß § 34 EStG erwachsenen Ausgaben mit den bescheidmäßig ausgewiesenen Belastungen in Ansatz gebracht (1986: S 28.000,00; 1987 u. 1988 je S 42.000,00; 1989 u. 1990 je S 43.200,00).

Was die für die Hinzurechnung herangezogenen **Sparguthaben** selbst angeht, hat der Bw im Rahmen seiner Berufungsergänzung ein vom 4. Oktober 1994 datiertes Schreiben an die VB-Bank vorgelegt, in dem er um Bestätigung ersuchte, dass von der Bank Sparbücher mit den genannten Konto-Nummern (betragliche Höhe insgesamt S 720.000,00) nicht geführt wurden. Dem wurde mit Antwortschreiben vom 10. Oktober 1994 insoweit entsprochen, als darin erklärt wird, dass die angeführten Konten Nr. 254ff bzw Nr. 148ff **nicht (VB)bank-konform** seien. Mit dieser Auskunft bleibt allerdings offen, ob es sich hier lediglich um einen

Formfehler bei den Kontobezeichnungen gehandelt haben mag, bei deren genauerer (bankkonformer) Benennung bzw Ergänzung bei diesem Bankinstitut weitere Sparbücher des Bw auffindbar gewesen wären, oder ob dies aus bestimmten Gründen zur Gänze auszuschließen sei. Das in der Sache ausweichend formulierte Antwortschreiben bedeutet für sich noch **keinen** Entlastungsbeweis, weil es die Eintragungen im handschriftlichen Zettel (Seite 142 BP-Handakt), festgehalten mit "**Spb VB 254ff ... 320´**" und "**Spb VB 148ff ... 400´**" nicht aus der Welt schafft und bei der Abwägung des höheren Grades an Wahrscheinlichkeit mehrerer in Frage kommender Möglichkeiten hier auch zu bedenken ist, dass die vom Bw anlässlich seiner Fernost-Reise für den Ablebensfall erstellte Übersicht – dem Ernst einer derartigen Überlegung angemessen – mit Sicherheit keine Fiktionen enthalten hat, sondern vielmehr mit jenem Mindestmaß an Sorgfalt angefertigt worden sein muss, das der früheren Gattin im Anlassfall eine Orientierung erlaubt hätte. Dass der Bw. mit diesen Mitteln nichts zu tun gehabt haben möchte, widerspricht auch seinen eigenen Anmerkungen in der Baukostenübersicht (Blatt 139 BP-Handakt), worin unter der Bezeichnung "**120´ VB**, **207´ VB**" sowie "**500´ VB**" von ihm gleichfalls Finanzierungsmittel – dies sogar in annähernder Höhe mit den strittigen Guthaben und mit denselben Buchstabenkürzeln - verzeichnet worden sind. Der unsubstantiierte Hinweis auf veranlagte Gelder für "Klienten" bzw "Bekannte", über die es keinerlei Unterlagen gab, ist schon im Zusammenhang mit einer **Fremdgeldverwaltung** (die mit einer besonderen Verantwortung gegenüber Klienten verbunden ist) unglaublich, dies umso mehr, wenn dabei nicht einmal über angebliche **Bekannte** geschäfts- oder personenbezogene Auskünfte gegeben werden konnten.

Bei dem als **Treuhandkonto** veranlagter Wertpapiere für den Taufpaten (Onkel des Bw) erläuterten Bankkonto (EVB BTV Nr. 231ff, S 500.000,00) ist nach den für den Zeitraum **1987 bis 1990** vorgelegten Schreiben des Bw an den Onkel zwar *denkmöglich*, dass hier ein Zusammenhang mit diesem Konto und einer Wertpapierveranlagung bestanden haben kann (die dort angeführten Verzinsungen lassen einen Betrag dieser Größenordnung erkennen), doch ist hier, da kein einziger Brief einen Hinweis auf eine Konto-Nummer enthält, *ebenso denkmöglich*, dass dem ein *ganz anderes Konto* zugrunde lag, das (mangels Festhaltung im handschriftlichen Zettel) von der ggst. Streitfrage nie betroffen gewesen ist. Obgleich die fehlende Konkretisierung in den Briefen (auch) diese Schlussfolgerung zulässt, wird, dem Anbringen des Bw folgend, die Glaubwürdigkeit des von ihm behaupteten (verdeckten) Treuhandverhältnisses in Bezug auf das oben angeführte Konto noch anhand der Nachvollziehbarkeit im Innenverhältnis und Außenverhältnis untersucht.

Bezogen auf das *Innenverhältnis* beantworten die Briefe des Bw **an** den Onkel diese Frage nicht, weil damit korrespondierende Gegenstücke, sei es in Form von Schreiben **des** Onkels an den Bw (zB Antworten, Anfragen, Anweisungen) oder in Form anderer vom Onkel stammender Unterlagen zur Gänze fehlen. Wenn auch der Umstand, dass der Onkel des Bw schon im Jahr 1990 (vor der 1993 durchgeführten Betriebsprüfung) verstorben war, nicht dazu führen kann, dem Vorbringen des Bw etwa aus Gründen einer nicht (mehr) möglichen Nachprüfbarkeit jedwede Glaubwürdigkeit abzusprechen, erscheint es im Lichte einer freien Beweiswürdigung fragwürdig, dass der Bw, der für den Onkel über einen **mehrjährigen** Zeitraum Gelder verwaltet haben will, überhaupt **keine Schriftstücke** des Onkels **an ihn** vorweisen kann, die darauf ebenfalls Bezug nehmen oder die regelmäßig im Postweg angekündigte Geldübermittlungen an den Onkel bestätigen. Damit gehen die vorgelegten Schreiben aber ins Leere. Nicht erklärbar ist in dem Zusammenhang, weshalb der Bw über dieses Treuhandverhältnis, das nach der ergänzenden Beweisvorlage *zumindest* vier Jahre lang bestanden haben *müsste*, trotz wiederholter Befragung zu den Positionen des handgeschriebenen Zettels zunächst überhaupt nichts anzugeben wusste (zB. Vorhaltsbeantwortung vom 31.8.1992, "ad 9" ... **"Ich weiß nicht, was die Angaben bedeuten, kann sie auch nicht erläutern und habe auch keine Unterlagen"**, oder vom 13.8.1993, Pkt 6 ... **"Es gibt auch kein BTV 500"**), sondern sich erst in der Berufung vom 26. Jänner 1994 an seinen Onkel *erstmal*s zu erinnern vermochte. Dies macht seine Darlegung nicht zuletzt deshalb zweifelhaft, weil den Bw mit dem Onkel (schon als Patenkind) doch ein verständliches Naheverhältnis verband.

Bezogen auf die Erkennbarkeit im *Außenverhältnis* ist die behauptete Treuhandvereinbarung ebenfalls fraglich. Dies gilt schon für das Stadium ihres Zustandekommens, das selbst mit der späten Bekanntgabe in der Berufung (1994) zeitlich noch ungewiss geblieben ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – zur Begründung einer derartigen Nahebeziehung reicht jede familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder auch rein tatsächliche Beziehung zu einem Dritten aus (vgl. Wieser, FJ 1998, 55 ff) – unter anderem voraus, dass solche Vereinbarungen **nach außen ausreichend in Erscheinung treten**. Dieses Erfordernis ist auch für verdeckte Treuhandbeziehungen maßgeblich, wobei diese ebenso wie andere für die Abgabenfestsetzung bedeutsame Umstände gemäß §§ 120, 121 BAO dem Finanzamt binnen Monatsfrist anzuzeigen sind. So müssen auch Treuhandvereinbarungen zwischen Angehörigen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekannt gegeben werden. Auch ein Nachweis durch zeitnah errichtete öffentliche Urkunden

oder Anzeigen an Behörden ist möglich. Wird das behauptete Rechtsverhältnis erst im Nachhinein (hier: mehr als drei Jahre nach dem Tod des Onkels) bekannt gegeben, eignet sich dies nicht als Beweis (vgl. VwGH-Erk. v. 16.3.1989, 89/14/0024).

Das Treuhandverhältnis ist aber auch unter dem Gesichtspunkt einer Beendigung zweifelhaft, da es gerade unter der Annahme einer Treuhandbeziehung unverständlich ist, weshalb das **zuständige Verlassenschaftsgericht** vom Bw (als angeblichem Treuhänder) nach dem Ableben des Onkels (13. August 1990) über Gelder des Erblassers, die als Aktiva in den Nachlass fallen würden, **nicht benachrichtigt** wurde (Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 31. März 2004). Stattdessen hat der Bw, folgt man seiner Beweisvorlage, dieses Geld einige Wochen nach dem Begräbnis des Onkels (laut Traueranzeige 4. September 1990) gegen handschriftliche Bestätigung vom 28. September 1990 einem nach der Aktenlage nicht identifizierbaren italienischen Adressaten im Betrag von S 500.000,00 überlassen. Dies wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung damit begründet, dass der Onkel für den Fall, "dass ihm etwas passiere", seinerzeit angekündigt habe, dass sich beim Bw "jemand melden werde", dem er das Geld aushändigen soll. Das habe der Bw ohne weiteres Hinterfragen auch so befolgt. Da das angeblich treuhändisch verwaltete Geld nach dem Tod des Onkels somit erwiesenermaßen nicht in die Verlassenschaft eingebracht wurde, wobei die Bestätigung selbst über ein Treuhandgeld ebenfalls nichts aussagt, ist das behauptete Treuhandverhältnis auch unter dem Gesichtspunkt seiner gedachten Beendigung nach außen nicht in Erscheinung getreten, weshalb auch insoweit ein Nachweis misslingt.

Bei der Frage der finanziellen Bedeckung des **Hausbaues** (in H/B) ist der Beweiswürdigung des Finanzamtes darin beizutreten, dass die seinerzeit beschlagnahmte Baukostenaufstellung mit einer Gesamtsumme in Höhe von S 4.377.755,00 reale Gegebenheiten festgehalten hat (Blatt 136 bis 141 Prüferhandakt). Dass die vom Bw selbst als "Bau" betitelte Kostenaufstellung (mit exakten Datumsangaben) den Tatsachen entspricht, hat schon aufgrund der Zeitnähe zum damaligen Geschehen und der daraus resultierenden Vermutung einer sachlichen Genauigkeit die größere Wahrscheinlichkeit für sich als die später - ohne nähere Erläuterung - erfolgten Betragsberichtigungen auf S 4.013.470,00 (Berufung) bzw S 4.019.450,71 (Berufungsergänzung). Auch das einheitliche Erscheinungsbild dieser Kostenaufgliederung macht keinen anderen Zusammenhang als mit dem Hausbau nachvollziehbar. Zum Einwand, es hätte sich dabei bloß um *prognostizierte* Beträge gehandelt, ist in Abrundung des in der Berufungsvorentscheidung schon Gesagten noch zu erwidern, dass in dieser Aufstellung mehrere Beträge ohnehin als tatsächliche Zahlungen, etwa in Form von Vorauszahlungen oder mittels

Überweisung, deklariert sind (zB. **26.5.89**: "225.534,- Fa L. A conto BTV"; **17.7.89**: "200.000,- Fa L. überwiesen BTV"; sowie "45.680,30 Fa H. überwiesen BTV ..."; oder **19.7.89**: "42.925,- Scal. überw.BTV"; "100.000.- Fa L. überwiesen BTV"; oder **4.12.89**: "50.000,- a`cto La.", oder **26.1.90**: "40.000,- Hr. Klei. a`conto"; oder **1.6.90**: "33.600,- H-Möbel a`conto"). 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, vermochte der Bw im gesamten Berufungsverfahren nicht aufzuklären oder annähernd verständlich zu machen.

Soweit das Finanzamt eine Baukostendeckung durch Wohnungsverkaufs- und Erbschaftserlöse in der Berufungsvorentscheidung als nicht hinreichend bewiesen angesehen hat, wurden mit der Berufungsergänzung vom 4. Dezember 2002 Unterlagen nachgereicht, die das Vorbringen des Bw dem Anschein nach stützen. So wird in einem an den Bw gerichteten Schriftsatz (Dr. E.R.) vom **15. April 1994** bestätigt, dass der Kaufpreis für die treuhändisch veräußerte Eigentumswohnung in B., A-Straße 139 (insgesamt S 1.875.000,00) mit einem Teilbetrag iHv S 290.000,00 am 30.6.1989 fällig war und der Restkaufpreis (abweichend vom zunächst vereinbarten Zahlungsvorgang) in weiteren Teilbeträgen am 4. Juli 1989 iHv S 1.250.000,00 und am 23. Jänner 1990 iHv S 335.000,00 zur Auszahlung kam. Davon seien nach Abzug aushaftender Darlehen für den Hausbau noch S 1.518.458,70 verblieben. Bei diesem Schreiben, zu dem **Zahlungsüberweisungen** (ebenso wie im erstinstanzlichen Verfahren) **fehlen**, ist in Würdigung der Gesamtsituation unverständlich, weshalb der Bw das Schreiben trotz Einbringung seiner Berufung (26.1.1994) **dem Finanzamt nicht schon im Jahr 1994**, also **vor der Erlassung der Berufungsvorentscheidung** (vom 6. März 1995) übermittelt hat. Dass der Bw die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, in der auf die vertraglich vereinbarten Zahlungsmodalitäten abgestellt wurde, (selbstredend) noch nicht kannte, beseitigt die Zweifel darüber nicht, weil dieses Schreiben als Bestätigung für den Bw keinen vernünftigen Sinn ergibt. Dies deshalb, weil das Zurückhalten einer zur Klärung der strittigen Sachlage eingeholten Bestätigung gegenüber dem Finanzamt im laufenden Rechtsmittelverfahren schon in sich widersprüchlich ist, und darin auch eine Angelegenheit dargelegt wird, über die der Bw selbst eine genaue Sachkenntnis hatte und er einen Beweis darüber schon längst hätte antreten können. Die ohne Belege vorgewiesene Bestätigung erscheint in ihrem Aussagewert somit zweifelhaft, wenn darin die Detailfrage eines bestimmten Sachverhaltes geradezu **in Vorwegnahme** der vom Finanzamt (ein Jahr später) getroffenen Würdigung behandelt wird, sich der Bw aber – zeitnah zum behaupteten Geschehen – jeglicher

Auskünfte darüber trotz eigener, unmittelbarer Sachkenntnis und trotz an ihn ergangener Ergänzungsaufträge enthalten hat. In objektiver Betrachtung ist jedenfalls nicht nachvollziehbar, weshalb der Bw zu diesem Beweisthema im Betriebsprüfungsverfahren *jeden Hinweis darauf vermissen ließ*, dass der **Gesamtkaufpreis abweichend** von den Vereinbarungen im Kaufvertrag entrichtet worden sein soll, noch dazu, wenn dies über sein *"diesbezügliches Ersuchen im Zusammenhang mit der Finanzierung Ihres Einfamilienhauses in H."*, also über seine persönliche Initiative erfolgt sei. Da der Bw auch mit der Berufungsergänzung lediglich seine (eigene) Bestätigung über die Teilentrichtung eines Betrages iHv S 290.000,00 vom 30. Juni 1989 vorweist, ist der Zufluss eines Kaufpreises im streitggst. Zeitraum in der vom Bw dargestellten Höhe – ein "Restkaufpreis" von immerhin S 1.585.000,00 – mangels entsprechender Einzahlungs- oder Überweisungsbelege nicht plausibel. Dass oder wodurch der Bw verhindert gewesen sein könnte, Belege darüber vorzulegen, ist aus der Aktenlage nicht zu erkennen.

Unter dem Titel "Erbschaftserlöse" dokumentierte Beträge von S 887.873,00 (dass diese in der überschlägigen Finanzierungsüberlegung des Bw – eine Randnotiz in der beschlagnahmten Baukostenaufstellung – nicht ausdrücklich vorkamen, hindert nicht deren Eignung oder Heranziehung zur Kostenabdeckung) sind zT aus Überweisungsbelegen (S 696.623,00), zT aus dem Verkauf eines im Vierteileigentum des Bw gestandenen Grundstücks nachvollziehbar (KG B., Kaufpreis S 765.000,00, davon 1/4 anteiliger Erlös S 191.250,00). Die dazu vorgelegten Unterlagen machen den Zusammenhang mit einer Erbschaft selbst zwar nicht deutlich, weil diese Belege entweder keine Hinweise enthalten, oder weil dort (bis auf eine Ausnahme) ganz andere Zahlungsgründe, wie eine "Grundstücksangelegenheit", eine "Abrechnung Dr. M.", eine "Teilzahlung Kaufpreisvaluta" und eine "Kaufpreisvaluta D." vermerkt sind – auch die Verwaltungsakten beinhalten für den streitrelevanten Zeitraum 1988 bis 1990 ausschließlich Erklärungen über Liegenschaftsveräußerungen und sind über erbschaftsteuerpflichtige Vorgänge keine Abgabenerklärungen vorhanden –, liefern jedoch einen Beweis dafür, dass dem Bw. im ggst. Zeitraum Geldmittel in dieser Höhe tatsächlich zur Verfügung standen.

Geldmittel aus Wüstenrot-Bauspardarlehen iHv S 1.319.032,00 finden, soweit dies nach der pauschalen Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Juni 2003 von Belang ist, für die Baukostenfinanzierung ebenfalls eine belegmäßige Deckung. Dies auch hinsichtlich einer mit 13. Juli 1989 datierten Überweisung einer bewilligten Darlehenssumme von S 500.000,00 vom

Konto des Bw auf ein BTV-Konto der *Ehegattin* (Kto-Nr. 431ff), die in Erstbetrachtung unklar ist. Ein Zusammenhang mit dem Hausbau ist nach den Unterlagen der Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) hier deshalb gegeben, weil von diesem Konto nachvollziehbare Zahlungen an ausführende Firmen des Wohnobjektes in H. getätigt wurden, wobei laut Feststellung der PAST im Oktober 1989 Zahlungen in Höhe von insgesamt S 317.153,90 geleistet wurden und auch ein Betrag iHv S 181.335,40 verwendet bzw zugeordnet worden ist (Vorhalt v. 14.10.1992, Seite 36 BP-Handakt). Die mit insgesamt rd. S 498.500,00 erfolgten Zahlungen entsprechen somit (bis auf S 1.500,00) dem obangeführten Bauspardarlehen, zu dem noch anzumerken ist, dass der Bw diese Betragshöhe in der Randnotiz seiner Kostenaufstellung unter der Kurzbezeichnung **"500` Würot"** ebenfalls festgehalten hat. – Der als sog. *"Rest aus Ersparnissen aus lfd. Einkommen"* in Höhe von (genau) S 115.916,79 angegebene Deckungsbetrag ist aus der ergänzenden Finanzierungsdarstellung des Bw. allerdings auszuschneiden, weil diese Einkommensgröße schon in der Vermögensdeckungsrechnung enthalten ist und rechnerisch nicht nochmals (als weiterer Einkommensbestandteil) berücksichtigt werden kann.

In Anknüpfung an die übereinstimmend mit dem Finanzamt als Ausgangsbasis gewürdigte **Baukostensumme** von **S 4.377.755,00** ergibt sich für deren **Bedeckung** abweichend von der ergänzenden Darstellung des Bw. (Deckungsmittel S 4.019.450,00) iSd oben Gesagten ein anzuerkennender Betrag von insgesamt **S 3.203.075,00**, der sich aus den laut Berufungsvorentscheidung bereits anerkannten Wohnungserlösen von *S 818.000,00* (Ansatz Bw S 1.518.458,00), aus Wohnbaudarlehen von *S 1.319.032,00* (analoger Ansatz Bw), aus den sog. "Erbschaftserlösen" von *S 887.873,00* (analoger Ansatz Bw), sowie aus sonstigen gleichlautend mit dem Bw angesetzten Mitteln aus Gutschriften betreffend Familienbeihilfen von *S 88.170,00*, sowie für BKS-Kredite von *S 90.000,00* errechnet. Hiernach verbleibt zunächst eine **Fehlbedeckung** für Baukosten iHv rund **S 1.174.000,00**. Da dieser Fehlbetrag in den dem Bw zugeordneten *Sparguthaben* von insgesamt *S 1.220.000,00* aber zur Gänze aufgeht, wobei denkfolgerichtig davon ausgegangen werden muss, dass diese Mittel ebenfalls in den Hausbau geflossen sind, bzw jedenfalls dafür verwendet werden konnten, stellt der Betrag von **S 1.220.000,00** zugleich das verbleibende Zuwachsergebnis dar.

Für die Frage der **Vermögensdeckung** und des Ausmaßes der Hinzurechnung ist nachfolgend zu untersuchen, ob bzw inwieweit das Verfahrensergebnis im Gesamtbild eine Unterdeckung der vom Bw nicht aufgeklärten Geldmittel aufzeigt, die zur Schätzung iSd § 184 BAO

Anlass gibt. Da das Ansparen des Betrages von S 1.220.000,00 zeitlich nicht eindeutig zugeordnet werden kann – diesbezüglich steht lediglich das Jahr der iZm der Chinareise des Bw (1987) gefertigten Aufzeichnung fest, in der bestimmte Geldmittel aufscheinen –, wird der Vermögenszuwachs aufgrund der **bis** zum Jahr 1987 *vorhanden* gewesenen Mittel von S 1.220.000,00 für den Zeitraum **1984 bis 1987** anteilig mit jeweils S 305.000,00 angesetzt, und ist aus dem Grund der Baukostenfinanzierung (nach weitergedachter Verwendung dieser Mittel) für den Zeitraum **1988 bis 1990** kein offener Restbetrag aufzuteilen.

Dies ergibt unter Berücksichtigung der Abänderungen zur (um das Jahr 1984 erweiterten) Vermögensdeckungsrechnung nachstehendes Resultat (in ö.S.):

(vgl. VDR, Zw.Su. 5)	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Zw.Su. vor Lebensf.Ko.	90.677	246.113	395.607	426.710	545.270	780.192	510.210
Wüstenrot lt. Ansatz BP		-46.800	-46.800	-46.800	-46.800		
Fam.Beihilfe geschätzt	28.800					31.800	31.800
abz. § 34 EStG lt. Veranl.			-28.000	-42.000	-42.000	-43.200	-43.200
Kosten Lebensf. lt UFS	-262.000	-262.000	-262.000	-262.000	-262.000	-262.000	-262.000
berichtigte Summe	-142.523	-62.687	58.807	75.910	194.470	506.792	236.810
anteiliger Zuwachs	305.000	305.000	305.000	305.000	0	0	0

Daraus geht eine *Unterdeckung*, derzufolge der Bw keine Geldmittel (in Zuwachshöhe) angespart haben konnte, nur für die Jahre *1984 bis 1987* hervor, wogegen ab dem Jahr 1988 nicht saldierbare Einnahmenüberschüsse vorliegen. Eine Schätzungsberechtigung aus dem Grund eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses ist zufolge § 184 BAO somit nur für den erstgenannten Zeitraum gegeben. Hiernach sind die aus dem Gewerbebetrieb erzielten Ergebnisse für **1984 und 1985** anteilmäßig um jeweils S 305.000,00 bzw. für **1986 und 1987** um Beträge iHv rd. S 246.000,00 und S 229.000,00 zu erhöhen und war von der Hinzurechnung des Finanzamtes betreffend 1988 bis 1990 Abstand zu nehmen.

Der Berufung konnte in diesem Streitpunkt somit teilweise gefolgt werden.

Zu 4.) – Zurechnung Vermittlungsprovision (1991); Umsatzsteuerfestsetzung (1992):

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Entscheidend für die Unternehmereigenschaft ist, dass der Unternehmer im Wirtschaftsleben *nach außen* hin, also Dritten gegenüber, selbständig in Erscheinung tritt. Als selbständig ist anzusehen, wer unabhängig von Weisungen eines anderen auf eigene Verantwortung tätig wird, insbesondere, wen das Unternehmerwagnis trifft. Nach der Judikatur begründet ein formal selbständiges Auftreten nach außen *keine* Unternehmereigenschaft, wenn es *nicht durch Teilnahme am Wirtschaftsverkehr* mittels gewerblicher oder beruflicher Leistungen geschieht (vgl. VwGH-Erk. v. 15.6.1988, 86/13/0082). Als Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechtes kommen ua auch Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit und lose Personen- oder Unternehmerzusammenschlüsse, wie zB Gesellschaften nach bürgerlichem Recht in Betracht, auch diese aber nur unter der Voraussetzung, dass sie im Wirtschaftsleben nach außen hin selbständig in Erscheinung treten. *Bloße Innengesellschaften sind nicht* Unternehmer (Kranich/Siegl/Waba, Kommentar z. UStG 1972, § 2, Rz 13 u. Rz 17).

Eine Unternehmereigenschaft der damaligen (mutmaßlichen) Lebensgefährtin (Mag. K.H.) iZm der *Vermittlungsprovision* 1991 oder der GesbR ab dem Jahr 1992 ist aus den Angaben des Bw nicht nachvollziehbar, da weder das Führen von *Vorbesprechungen* oder *Vorbereitungen* durch die Lebensgefährtin "bis hin" zum Abschluss von Immobilengeschäften etwas daran ändert, dass der (für 1991) in Rede stehende Vorgang unter dem Namen des Bw abgewickelt bzw die Rechnung auf seinen Namen ausgestellt worden ist, noch, wie den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung (Vorhaltscharakter) entnehmbar, dass auch im Rahmen der GesbR (1992) ausschließlich der Bw *nach außen hin* unter seinem Namen ("Dr.K. Immobilien") *allein* aufgetreten ist. Damit hat der Bw bei den auf seinen Namen gehenden Geschäften offenbar auch das Unternehmerwagnis getragen, ist er doch Dritten gegenüber als verantwortliche Ansprechperson (vgl. Vertragsmuster und Vorverträge, worin ausdrücklich das Zustandekommen des Vertrages als über den Immobilienmakler Dr. E.K. erfolgt erklärt wird) mittels gewerblicher Leistungen in Erscheinung getreten, und wäre bei allfälligen Leistungsstörungen für seine Vertragspartner auch nur er als Träger von Rechten und Pflichten aus den abgeschlossenen Geschäften in Frage gekommen. Ein im Vorfeld der streitggst. Vermittlungsprovision an den Liegenschaftsverkäufer gerichtetes Schreiben vom 19. April 1991 (Ing. G.K.; Blatt 165 BP-Handakt) zeigt die eigene (persönliche) Vermittlungs-

leistung des Bw eindeutig auf, womit es keinen Grund zur Annahme gibt, dass der Bw bei der von ihm in Rechnung gestellten Geschäftsvermittlung ("Honorarnota" vom 1.7.1991; Blatt 154 BP-Handakt) dennoch anders aufgetreten sein soll. Bei dieser Sach- und Rechtslage ist der Erfassung der Vermittlungsprovision beim Bw iHv S 270.360,00, die im Übrigen auch auf das Konto des Bw (BKS 183ff) eingezahlt wurde, nicht entgegen zu treten.

Für die mit der Frage der GesbR zusammenhängende **Umsatzsteuerfestsetzung 1992**, mit der dem Bw. eine Zahllast iHv S 59.667,00 vorgeschrieben wurde (vorläufiger Bescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO), ergibt sich in Übereinstimmung mit der erstinstanzlichen Beurteilung, dass die Geschäfte nach außen nur im Namen des Bw abgewickelt wurden, ebenfalls keine Änderung, da Subjekt der Umsatzsteuer eine GesbR nur dann sein kann, wenn sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr nach außen als solche in Erscheinung tritt (vgl. VwGH-Erk. v. 26.5.1982, 82/13/0104 f). Ergänzend sei dem angefügt, dass der Bw auf den Charakter der GesbR als Innengesellschaft in mehreren Eingaben selbst hingewiesen hat, wie zB. in einer die Beendigung der GesbR betreffenden Meldung an das Finanzamt vom 3. Jänner 1993 ("**... Dr. K GbR (Innenverhältnis)**") oder in der die Zusammenarbeit mit Mag. K.H. betreffenden Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 1993 ("**... GesbR im Innenverhältnis**").

Zum Einwand in der Berufungsverhandlung, das bei der GesbR geschlossene Verfahren bewirke hinsichtlich der damals entrichteten Umsatzsteuer eine nicht mehr sanierbare steuerliche Doppelerfassung, wird auf das weitere Verfahren vor dem Finanzamt hingewiesen, in dem die vorläufige Abgabefestsetzung gemäß § 200 Abs 2 BAO durch eine *endgültige* Festsetzung *zu ersetzen* sein wird. Unvorgreiflich der abschließenden Erledigung des Finanzamtes sei dem angefügt, dass ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen kann und auch mit Berufung voll anfechtbar ist (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Tz. 13 zu § 200).

Zu 5.) – Mitarbeit Ehegattin (1984 - 1991):

Gemäß § 90 ABGB sind Ehegatten einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft verpflichtet, die auch die Pflicht zum Beistand umfasst. Diese Beistandspflicht ist teils immaterieller, teils materieller Natur. Zum ersten Bereich gehören die Pflege im Krankheitsfall, die Erteilung von Rat und psychischer Beistand in allen Lebenslagen. Die materielle Beistandspflicht betrifft die Mitwirkung im Erwerb des anderen, die Haushaltsführung und den Unterhalt. Bei geradezu typischen Beispielen familienhafter Mitarbeit, wie zB Schreibarbeiten,

Botengänge, Telefondienst und andere Hilfsdienste muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können (VwGH-Erk. v. 24.6.1999, 97/15/0070). Die bloße Tatsache, dass eine den Haushalt führende Ehegattin im Betrieb des Mannes mitarbeitet, stellt demnach keinen Beweis für das Vorliegen eines Dienstvertragsverhältnisses dar. Es muss daher eine schuldrechtliche Verpflichtung und nicht nur eine auf Sitte und Gewohnheit beruhende, aus dem Zusammenleben der Familie sich zwangsläufig ergebende Verbindlichkeit gegeben sein.

Bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung ist somit anhand besonderer Kriterien zu klären, ob hierfür eine private oder betriebliche Veranlassung ursächlich gewesen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- a.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- b.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c.) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen können somit – auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind – steuerlich u.a. nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen idR fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden.

Vorliegendenfalls war die Gattin im Unternehmen des Bw in der Zeit vom 1. Jänner 1984 bis 31. Oktober 1984 bzw vom 1. Juni 1985 bis 31. Jänner 1988 teilbeschäftigt und in der Zeit vom 1. Februar 1988 bis Februar 1991 geringfügig beschäftigt (Tz 31 BP-Bericht). Nach den vom Finanzamt eingeholten Aussagen des Bw und seiner (Ex)Gattin bestand ihre Tätigkeit in Telefondienst, der Erledigung des Posteinganges und der Durchführung von Objektbesichtigungen mit Interessenten, wobei sie im Büro auch "hin und wieder" aufgeräumt und die Pflanzen gepflegt hat. Konkretisiert wurde von der Gattin dazu noch, dass sie den Telefondienst halbtägig oder stundenweise übernommen sowie die eingehende Post geholt, geöffnet und vorgelegt, aber nicht selbst bearbeitet hat.

Dieser Tätigkeitsbereich entspricht nach seinem Umfang und der zeitlichen Einordnung durchaus dem unter die eheliche Beistandspflicht (§ 90 ABGB) subsumierbaren Rahmen. Die in Form der materiellen Beistandspflicht in Erscheinung tretende Mitarbeit muss persönlich zumutbar und nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sein, wie dies beispielsweise bei sog. kleinen Landwirten, Gewerbetreibenden, oder Beschäftigten "freier" Berufe oft anzutreffen ist (Pichler in Rummel, ABGB-Kommentar, Wien 1990, Rz 10 zu § 90). Telefondienst bei Abwesenheit des Gatten (laut Aussage der Gattin vom 22.4.1993 war das Telefon im selben Haus vom Büro auf die Wohnung umgeschaltet und wurden Gespräche dort entgegen genommen), das Öffnen und Vorlegen der Post, fallweises Aufräumen und Pflanzpflege (Gießen), sind für eine familienhafte Mitarbeit typisch und war beim Bw als nebenberuflichen Immobilienmakler auch eine unterstützende Mitwirkung der Gattin in Form von Besichtigungen angebotener Objekte mit Kunden während der hauptberuflichen Tätigkeit und bei sonstigen Absenzen ihres Ehegatten für sie nach Alter, Ausbildungsstand oder anderen Umständen weder unzumutbar noch nach den Ehegattenverhältnissen unüblich (vgl. OGH v. 24.2.1987, 2 Ob 10/87, JBl 1987, 575, iZm einer 55 Stunden pro Woche erbrachten Mitarbeit in der Gastwirtschaft der Ehegattin durch den Gatten). Der Hinweis des Bw, dass diese Kundenkontakte der Gattin in einigen Fällen auch zu Geschäftsabschlüssen geführt haben, bildet kein Hindernis, da jede familienhafte Mitwirkung ihr gutes Gelingen und nicht das Gegenteil bezweckt.

Die familienhafte Veranlassung findet auch in der aktenkundigen Angabe des Bw betreffend ein *"zusätzliches Taschengeld"* für die Privatbedürfnisse seiner Gattin als Grund für das Angestelltenverhältnis überzeugend Deckung, da derartige Erwägungen für eine Anstellung fremder Personen keinesfalls Platz greifen. Das Dienstverhältnis mit der Gattin hält somit dem für die steuerliche Anerkennung von Familienvereinbarungen erforderlichen Fremdvergleich nicht stand. Obangeführter Angabe kommt nach Ansicht des Referenten besonderes Gewicht zu, hat sie der Bw im Zuge des ehestreitigen Verfahrens (1990) doch von sich aus nach eigener Kenntnis der Sachlage vorgebracht und zeitlich auch **vor** dem Betriebsprüfungsverfahren (1993), dh von steuerlichen Überlegungen unabhängig, als Sachverhaltsschilderung für seinen Anwalt (auf Diskette) niedergeschrieben.

Mit dem Einwand, das angeführte Zitat beruhe auf einer aus dem Zusammenhang gerissenen Fehlinterpretation (Berufungsverhandlung und Schriftsatzvorlage vom 31.3.2004) setzt sich der Bw darüber hinweg, dass die Schilderung *"seit 1980 habe ich sie auch als Angestellte im Immobilienbüro geführt, damit sie ihren luxuriösen Hang mit diesem zusätzlichen Taschen-*

geld finanzieren konnte" **von ihm selbst** stammt, ausdrücklich **im Zusammenhang mit der Anstellung der Gattin** im Immobilienbüro genannt wurde und zugleich das **aus seiner Sicht wahre Motiv** für dieses Anstellungsverhältnis aufzeigt. Die private Veranlassung eines Zuverdienstes für die damalige Gattin deckt sich auch mit anderen Angaben in dieser Sachverhaltsdarlegung (Blatt 11 BP-Handakt), mit denen der Bw auf die Abneigung der Gattin gegen materielle Einbußen hingewiesen hat (aus diesem Grund soll sie ihn sogar vor Freunden verhöhnt haben).

Die vom Bw an vorangeführter Stelle ausführlich beschriebene Selbstbefassung der Eheleute mit ihren Streitigkeiten erhärtet die Zweifel darüber, inwieweit die Gattin betriebliche Agenden **über** eine familienhafte Mitarbeit hinaus überhaupt wahrgenommen haben kann und wie ein normales Arbeiten unter diesen Bedingungen möglich gewesen sein soll: Darnach habe die (Ex)Gattin den Bw mehrfach mit anderen Männern betrogen – ein gewisser Herr **S.** habe ihr, beginnend mit dem Jahr 1984, ein Auto gekauft sowie Schmuck, Schuhe und Textilien in Hülle und Fülle geschenkt, sei mehrmals ("öfter" bzw. "häufig") pro Woche in der ehelichen Wohnung gewesen, die für den Bw, wenn er unvermutet nach Hause kam, unzugänglich ("versperrt") gewesen ist –, sei bei Herrn **S.** ab dem Jahr 1987 an "mindestens" 2 Halbtagen pro Woche, später (1988) "auch öfter pro Woche" als Verkäuferin beschäftigt gewesen und habe an der China-Reise im Jahr 1987 auch nicht teilgenommen, um beim Fortsein des Bw mit Herrn **S.** besser "verkehren" zu können. Anlässlich einer Aussprache mit der Gattin habe der Bw (vergeblich) den Wunsch geäußert, dass Herr **S.** von der Bildfläche verschwindet und ihr angeboten, dass sie ja auch bei ihm (dem Bw) "tatsächlich mitarbeiten" könne. Im Sommer 1989 habe die ehemalige Gattin auch einen gewissen Herrn **G.** kennen gelernt, wobei dem Bw auffiel, dass sie "oft wegging", dies "auch während des Tages".

Dies steht mit dem Vorbringen, die (Ex)Gattin habe ihre Arbeit im Rahmen eines gewöhnlichen Dienstverhältnisses verrichtet, nicht nur deshalb in Widerspruch, weil das gegen sie Gesagte den **verfügbaren Zeitrahmen** der in Abwesenheit des Bw zu bewerkstellenden Tätigkeiten (zulasten ihrer Arbeitszeit) zwangsläufig **einschränkt**, sondern deutet mit dem Angebot, die (Ex)Gattin könne im Falle des "Verschwindens" von Herrn **S.** **auch beim Bw "tatsächlich mitarbeiten"**, zugleich auf ein nicht ernst gemeintes Dienstverhältnis hin. Darüber hinaus erwecken die vom Bw geäußerten Verdächtigungen (zB zur versperrten Wohnung oder zur Nichtteilnahme an der Chinareise), eine Schilderung erlittener Tötlichkeiten (so soll der Bw ua. von der Gattin geschlagen worden sein) und verbaler Kränkungen (wie

"Dkfm, Mag, Dr. Prof. K.-Scheißer", oder "wann i dei Gfriß anschau, kummt`s mir zum Speiben", uä.), sowie Ausbrüche mit Schimpfkanonaden, von deren Wiedergabe hier aus Pietätsgründen Abstand genommen wird, nicht den Eindruck eines wechselseitigen Vertrauens, aus dessen Notwendigkeit heraus der Bw die Ehegattin entsprechend seinen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung angeblich (ebenfalls) beschäftigt haben will. In Gesamtschau dieser (den gesamten Prüfungszeitraum betreffenden) Gegebenheiten ist das Bestehen eines fremdüblichen Dienstverhältnisses daher nicht nachvollziehbar – bei einem gegen den Arbeitgeber beleidigend vorgehenden Dienstnehmer würde ein solches jedenfalls gelöst, noch dazu, wenn sich dieses Verhalten (mit "ordinärsten Beschimpfungen") wiederholt und der Dienstnehmer auch noch handgreiflich wird –, und ist unter dem Aspekt einer zutiefst unverträglichen zwischenmenschlichen Situation nur mit den in der Sachverhaltsschilderung geäußerten Intentionen des Bw zur Rettung seiner Ehe (den Kindern zuliebe), dh. mit familiären Gründen zu erklären.

Der Umstand, dass die Gattin in den Jahren 1984 bis Ende 1990 noch zusätzlich für ein **Versicherungsunternehmen** auf Provisionsbasis tätig gewesen ist und auch als freiberufliche Außendienstmitarbeiterin einer **Bausparkasse** Vermittlungsprovisionen im Rahmen eines Werkvertrages erzielt hat (Auskunftsschreiben v. 21.10.1992 und 27.10.1992; PAST-Unterlagen, AB 30/92; Blatt 516 bzw. 481, 482), sowie (ab 1987) an mindestens zwei Halbtagen pro Woche (und mehr) einer Tätigkeit als Verkäuferin nachgehen konnte, zeigt im Beweisresultat ebenfalls eine – entsprechende Freiräume zulassende – familienhafte Mitarbeit der Gattin für den Bw auf. Dass der Bw die erstgenannten Zusatz Tätigkeiten der Gattin (für Dritte) offensichtlich unbeanstandet ließ, macht nach fremdüblichen Gepflogenheiten fraglich, ob ein fremder Dienstgeber die greifbare Interessenskollision "seiner" Arbeitskraft zwischen dem Wunsch nach dem Wirtschaften in die "eigene Tasche" (Provisionen) und der Verpflichtung zur Interessenswahrung für ihn selbst im Hinblick auf eine mögliche Konkurrenzierung ebenfalls hingenommen hätte. Das Gesagte lässt zugleich Zweifel über die **Eindeutigkeit** und **Klarheit des Vertragsinhaltes** zum strittigen Dienstverhältnis offen, weil eine zeitliche und sachliche Grenzziehung zwischen den von der Gattin als Mitarbeiterin des Bw zu besorgenden Erledigungen und den für die Bausparkasse und Versicherung ausgeübten Tätigkeiten während seiner Abwesenheit nicht möglich und auch nicht überprüfbar gewesen sein konnte.

Der Einwand, die (Ex)Gattin hätte eine notwendige Fremdkraft ersetzt, ist für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses nicht zwingend, weil die Ersetzung einer fremden Arbeitskraft ebenso durch eine auf dem sittlichen Familienband beruhende Mitwirkung erreicht werden kann. Da das Gesetz keine Begünstigung von Ehegatten oder nahen Angehörigen in der Weise kennt, dass jedes behauptete Vertragsverhältnis von der Abgabenbehörde als rechtsgültig anerkannt werden müsste, ist bei Rechtsverhältnissen zwischen Angehörigen stets sorgfältig zu prüfen, ob das betreffende Rechtsgeschäft auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH-Erk. v. 17.5.1989, 88/13/0038 und v. 26.1.1999, 98/14/0107). Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens ist – losgelöst vom oben Erörterten – aber anzuzweifeln, dass für eine (abwesenheitsbedingte) Entgegennahme von Telefonaten (meist in der Wohnung), ein Bedienen der Post, fallweises Aufräumen und Pflanzengießen ein fremder Dienstnehmer angestellt wird, da derartige Hilfsdienste zwischen Familienmitgliedern auch *außerhalb* einer besonderen Bindung geradezu selbstverständlich sind, oder dass für gelegentliche Immobilienbesichtigungen, die von der Gattin im Prüfungszeitraum 1984 bis 1991 mit 12 Fällen aufgelistet wurden, eine Fremdkraft auf Dauer beschäftigt wird. Dass die Gattin dies im Gesamten (einschließlich der den Bw betreffenden Vorgänge) nicht vollständig angeben konnte, steht einer Würdigung nicht entgegen, weil ihre Ausführungen vom Bw in der Folge – abgesehen von einer allgemeinen Kritik – weder widerlegt, noch durch andere Ansätze berichtigt worden sind (s. Schriftsatz v. 31.3.2004). Auch die hilfsweise Miteinbeziehung der in der Berufung namhaft gemachten Personen, die laut Liste zT dem Bw zugeordnet gewesen sind, indiziert mit (erhöht) 19 Befassungen der Gattin – ein Schnitt von rund 3 Fällen pro Jahr – keinen "notwendigen" Ersatz einer fremden Arbeitskraft. Dies legt daher ebenfalls die Überzeugung nahe, dass der Bw dieses Rechtsverhältnis mit einem fremden Dienstnehmer nicht eingegangen wäre.

Die vom Bw relevierte Zeugenbefragung war, worin dem Finanzamt beizupflichten ist, entbehrlich, weil eine Mitarbeit der (Ex)Gattin für den Bw in Bezug auf die Erkennbarkeit nach Außen (Publizität) erstinstanzlich nicht in Abrede gestellt wurde, und weil diese Mitarbeit ohnedies anhand der Aussagen der davon **unmittelbar** betroffenen (Ex)Ehepartner überprüft und nach diesen Angaben im Gesamtbild umfassend gewürdigt werden konnte. Da dem Hinweis des Bw nicht zu entnehmen ist, welche konkreten Aussagen am Verhältnis zwischen dem Bw und seiner Gattin unbeteiligte Dritte tätigen hätten können, und Auskünfte von Zeugen über eine Mitwirkung der Gattin im Erwerb des Bw das oben gewürdigte **private Motiv** für das Anstellungsverhältnis, wie es in seiner "Entwicklungsgeschichte" von ihm selbst fest-

gehalten wurde, auch nicht beseitigen, bestand für eine Befragung Außenstehender auch insoweit keine Veranlassung. Dass diese Mitarbeit, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung nochmals eingewendet, vom *früher* zuständig gewesenen Finanzamt anerkannt und bescheidmäßig bestätigt wurde, verwundert nicht, da die vollständige Kenntnis der Sachlage der Abgabenbehörde seinerzeit nicht zur Verfügung gestanden ist.

Zu 6.) – PKW-Privatanteil (1985 - 1991); Kürzung Reisekosten (1990):

Dass Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw hinsichtlich ihrer Ordnungsmäßigkeit fraglich sind, weil Fahrten mit privatem Hintergrund als Geschäftsreisen eingetragen wurden, ist nach dem Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens (Tz 32, 33 BP-Bericht) evident und wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Beweiswürdigung in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen. Sind Aufzeichnungen (hier über den tatsächlichen Umfang von Privatfahrten) aber mangelhaft, hat die Abgabenbehörde mangels anderer Unterlagen nicht nur das Recht, sondern sogar die Pflicht, Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung zu ermitteln (§ 184 BAO). Da Schätzungen einer mathematischen Exaktheit und Genauigkeit nicht zugänglich sind, ist jeder Schätzung auch eine gewisse Unsicherheit immanent, die sich sowohl zum Vor- als auch Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken kann.

Die Angabe des Bw, der Anteil an Privatfahrten habe in den maßgeblichen Jahren nur zwischen 10 % und 23 % betragen, bietet angesichts erwiesener Unrichtigkeiten der Fahrtenbuchaufzeichnungen keine Gewähr für deren Richtigkeit und Vollständigkeit. Dies schon deshalb nicht, weil in Ansehung der im Jahr 1990 festgestellten Diskrepanz zwischen dem vom Bw. aufgezeichneten Privatanteil von 2.777 km (14,37%) und dem vom Prüfer festgestellten Privatanteil von 6.843 km (35,40%; BP-Handakt, S. 101) mit höherer Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass vorliegendenfalls auch andere Fahrten privaten Konnexes aufgrund einer großzügigeren Einschätzung des Bw als solche nicht vollständig erfasst wurden. Die vom Prüfer stichprobenweise durchgeführte Überprüfung anderer Streitjahre untermauert dies, da vom Bw zT auf Wochendene, Feier- oder Urlaubstage entfallende Fahrten (zB. vom 17.7. bis 30.7.1988: B.-W.-B., laut Inserat Betriebsurlaub; oder zB. vom 16.5. bis 20.5.1986: Pfingsten, B.-W.-B.) als betrieblich angegeben wurden (S. 101 u. 133 BP-Handakt). In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw ebenfalls eingeräumt, bei Fahrten mit privatem Hintergrund diesen mangels entsprechender Information seines Steuerberaters "nicht genau" aufgezeichnet zu haben (Schriftsatzvorlage v. 31.3.2004).

Der vom Finanzamt ohnehin nur mit einem Durchschnittswert von rund 25% in Ansatz gebrachte Privatanteil, der die Unsicherheiten einer Schätzung bereits "nach unten" ausgleicht, ist im Hinblick auf den vom Bw selbst (bis zu 23%) eingeräumten Ansatz daher weder un schlüssig noch überhöht.

Auch hinsichtlich der vom Prüfer aus Reiseaufwendungen privater Prägung im Jahr 1990 ausgeschiedenen Kosten von S 9.187,00, deren in der Berufungsvorentscheidung (Vorhaltscharakter) dargestellte außerbetriebliche Veranlassung vom Bw in der Folge nicht widerlegt wurde, ist dem Finanzamt nicht mit Erfolg zu begegnen, wobei – wie an zitierter Stelle schon zutreffend ausgeführt – der steuerlichen Berücksichtigung von Reisen, auch wenn sie fallweise betrieblich (beruflich) **mit**veranlasst gewesen sein sollten, aufgrund der Verfolgung privater (familiärer) Interessen das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 88 zwingend entgegen stünde.

Zur vom Bw (ohne weitere Begründung) bekämpften **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1984 bis 1990** genügt der Hinweis auf Tz 59 des BP-Berichtes, worin betreffend Umsatzsteuer auf Tz 18 bis 27 und betreffend Einkommensteuer auf Tz 30 bis 48 des Prüferberichtes Bezug genommen wird. Die dort weiterführenden Verweise (zB. iZm Vermögenszuwachs Tz 14 bis 16 des Berichtes) umreißen jene Sachverhaltselemente, die iSd § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen, im früheren Verfahren aber nicht geltend gemacht worden sind und die bei entsprechender Kenntnis des Finanzamtes zu anders lautenden Bescheiden geführt hätten. Daraus geht, was schon das Ermittlungsverfahren erster Instanz hinlänglich dokumentiert, klar hervor, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Verfahren keineswegs so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon im früheren Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Tz. 10 zu § 303).

Über die Berufung war daher, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, 31. März 2004

Beilage: 7 Berechnungsblätter