

TE Vwgh Erkenntnis 1989/2/28 88/14/0052

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.02.1989

Index

Abgabenverfahren

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

AbgEO §67 Abs3

AbgEO §67 Abs4

AbgEO §74 Abs2

BAO §114

BAO §148 Abs3

BAO §166

BAO §167 Abs2

BAO §169

BAO §177 Abs1

BAO §183

BAO §183 Abs3

BAO §283 Abs3

BAO §283 Abs4

BAO §285 Abs1

BAO §303 Abs4

BAO §76 Abs1

EStG 1972 §2

EStG 1972 §27

EStG 1972 §4 Abs1

FinStrG §99 Abs2

VwGG §42 Abs2 Z3 litc

1. AbgEO § 67 heute

2. AbgEO § 67 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019

3. AbgEO § 67 gültig von 01.08.1992 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 457/1992

4. AbgEO § 67 gültig von 01.01.1950 bis 31.07.1992

1. AbgEO § 67 heute

2. AbgEO § 67 gültig ab 01.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
 3. AbgEO § 67 gültig von 01.08.1992 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 457/1992
 4. AbgEO § 67 gültig von 01.01.1950 bis 31.07.1992
1. AbgEO § 74 heute
 2. AbgEO § 74 gültig ab 01.01.1950
1. BAO § 114 heute
 2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
 3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
 4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003
1. BAO § 148 heute
 2. BAO § 148 gültig ab 01.01.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 3. BAO § 148 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 4. BAO § 148 gültig von 01.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 5. BAO § 148 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 6. BAO § 148 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 7. BAO § 148 gültig von 01.03.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 8. BAO § 148 gültig von 01.01.2003 bis 29.02.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 9. BAO § 148 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 166 heute
 2. BAO § 166 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 167 heute
 2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 169 heute
 2. BAO § 169 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 177 heute
 2. BAO § 177 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 183 heute
 2. BAO § 183 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 3. BAO § 183 gültig von 19.04.1980 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 183 heute
 2. BAO § 183 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 3. BAO § 183 gültig von 19.04.1980 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 283 heute
 2. BAO § 283 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. BAO § 283 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 4. BAO § 283 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 5. BAO § 283 gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 283 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 7. BAO § 283 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
1. BAO § 283 heute
 2. BAO § 283 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. BAO § 283 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 4. BAO § 283 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 5. BAO § 283 gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 283 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 7. BAO § 283 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 285 heute
 2. BAO § 285 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. BAO § 285 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 4. BAO § 285 gültig von 20.12.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 5. BAO § 285 gültig von 01.01.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 6. BAO § 285 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
-
1. BAO § 303 heute
 2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
-
1. BAO § 76 heute
 2. BAO § 76 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
 3. BAO § 76 gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
 4. BAO § 76 gültig von 01.07.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 5. BAO § 76 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 76 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 7. BAO § 76 gültig von 14.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
 8. BAO § 76 gültig von 31.12.2004 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 9. BAO § 76 gültig von 26.06.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 10. BAO § 76 gültig von 01.01.1962 bis 25.06.2002
-
1. EStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 2 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1990
-
1. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 27 gültig von 18.01.1987 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
 3. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986
 4. EStG 1972 § 27 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
 5. EStG 1972 § 27 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 6. EStG 1972 § 27 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
 7. EStG 1972 § 27 gültig von 01.03.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 111/1982
 8. EStG 1972 § 27 gültig von 20.12.1980 bis 28.02.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 9. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1980 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 550/1979
 10. EStG 1972 § 27 gültig von 09.08.1974 bis 31.12.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 11. EStG 1972 § 27 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
-
1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
 3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981
 5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
 6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976
 8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975
 9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974
 11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974
-
1. FinStrG Art. 1 § 99 heute
 2. FinStrG Art. 1 § 99 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
 3. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 20.07.2022 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 4. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020

5. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
 6. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 7. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 8. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 9. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 10. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2010
 11. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.2006 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
 12. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 13. FinStrG Art. 1 § 99 gültig von 01.01.1976 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 335/1975
1. VwGG § 42 heute
 2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
 5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Beachte

Besprechung in:

ÖStZ 1989, 347;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des WF in S, vertreten durch Dr. Siegfried Rack, Rechtsanwalt in Völkermarkt, Klagenfurter Straße 9, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 4. Dezember 1986, Zl. 147/21-3/1982, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 1978 und Vermögensteuer ab 1. Jänner 1979), Einkommensteuer für 1978 bis 1980 sowie Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 1979 und 1980 und Vermögensteuer ab 1. Jänner 1979, ab 1. Jänner 1980 und 1. Jänner 1981, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des WF in S, vertreten durch Dr. Siegfried Rack, Rechtsanwalt in Völkermarkt, Klagenfurter Straße 9, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat römisch eins, vom 4. Dezember 1986, Zl. 147/21-3/1982, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 1978 und Vermögensteuer ab 1. Jänner 1979), Einkommensteuer für 1978 bis 1980 sowie Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 1979 und 1980 und Vermögensteuer ab 1. Jänner 1979, ab 1. Jänner 1980 und 1. Jänner 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war Eigentümer eines am Ufer eines beliebten Kärntner Badesees gelegenen Hotels. Dieses Hotel veräußerte er zu Beginn des Jahres 1978 an die Ehegatten A und B.

Gestützt auf die Erhebungen der Finanzstrafbehörde und die Feststellungen einer im Zuge dieser Erhebungen durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (BP) kam die belangte Behörde in dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid zur Auffassung, daß dem Beschwerdeführer ein um 3 Mio S höherer als der im Kaufvertrag über das Hotel ausgewiesene Kaufpreis zugeflossen sei und daß er diesen nicht ausgewiesenen Teil des Verkaufspreises auf ein anonymes Sparbuch eingelegt habe. Der nicht ausgewiesene Verkaufspreis rechtfertigte nach Ansicht der belangten Behörde als neue Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuer

für 1978 und der Vermögensteuer ab 1. Jänner 1979. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1978 ermittelte die belangte Behörde einen entsprechend höheren Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Hotelbetriebes. Den Einlagenstand auf dem anonymen Sparbuch berücksichtigte die belangte Behörde bei der Festsetzung der Vermögensteuer jeweils als sonstiges Vermögen, die Zinsen aus dem Sparbuch sowie die Zinsen aus einem weiteren Sparbuch des Beschwerdeführers brachte sie für die Streitjahre (bei der Einkommensteuer) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Ansatz. Verspätungszuschläge wurden mangels Abgabe von Einkommensteuererklärungen für 1979 und 1980 festgesetzt. Die Berufung betreffend die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1981 wies die belangte Behörde zurück, weil das Finanzamt für diesen Stichtag keinen Vermögensteuerbescheid erlassen hatte.

Der Beschwerdeführer erhob gegen den angefochtenen Bescheid zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde, doch lehnte dieser Gerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit Beschluß vom 16. Dezember 1987, B 90/87-13, ab. Nach antragsgemäßer Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof brachte der Beschwerdeführer hier eine Beschwerdeergänzung ein, in der er sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machte.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer gab zur Gegenschrift eine Stellungnahme ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.1 Der Beschwerdeführer und der Käufer A unterzeichneten den das Hotel betreffenden Kaufvertrag am 12. Jänner 1978, die Käuferin B unterfertigte ihn am 28. März 1978. Der Kaufpreis ist im Kaufvertrag mit 8 Mio S ausgewiesen. Diesen ausgewiesenen Kaufpreis entrichteten die Käufer unbestrittenermaßen in der Weise, daß sie eine Hypothekarschuld von 5 Mio S übernahmen; weiters erfolgte auf den ausgewiesenen Kaufpreis am 13. Jänner 1978 eine Zahlung von 1 Mio S, die der Beschwerdeführer an diesem Tag (ebenfalls unbestritten) auf sein Sparkonto (Sparbuch) C bei der X-Bank einzahlte. Weitere S 15.000,-- tilgten die Käufer im Verrechnungsweg. Die letzte Zahlung auf den ausgewiesenen Kaufpreis, nämlich S 1,985.000,--, leisteten die Käufer am 17. Juli 1978. Von dem Betrag von S 1,985.000,-- zahlte der Beschwerdeführer S 985.000,-- auf das Sparkonto C ein. Bezüglich der verbleibenden 1 Mio S stellte die Finanzstrafbehörde durch Erhebungen bei der X-Bank fest, daß diese auf das Sparkonto (Sparbuch) D bei der X-Bank eingezahlt worden war, wie die der Verbuchung der S 985.000,-- im Tagesjournal der X-Bank unmittelbar folgende Buchung zeigte. Beim Sparbuch D handelte es sich um ein zunächst auf den Decknamen Willi Sommer lautendes anonymes Sparbuch mit dem Lösungswort „Willi“. Mit 3. Jänner 1979 wurden der Deckname auf „Kaufmann“ und das Lösungswort auf „Mann“ geändert.

Die Erhebungen der Finanzstrafbehörde ergaben weiters, daß das Sparbuch D am 12. Jänner 1978, also am Tag der Unterzeichnung des Kaufvertrages durch den Beschwerdeführer und den Käufer A, eröffnet worden war. An diesem Tag fanden Einzahlungen von S 360.000,-- und S 2,640.000,--, zusammen also von 3 Mio S, statt, die über den ausgewiesenen Kaufpreis von „8 Mio S hinausgingen. Am 16. Mai 1978 und am 19. Juni 1978 kam es auf diesem Sparkonto D zu Abhebungen von je S 500.000,--, am 17. Juli 1978 zu der schon erwähnten Einzahlung der 1 Mio S. Abhebungen in den Jahren 1979 bis 1981, denen geringere Zinsgutschriften gegenüberstanden, verringerten den Kontostand des Sparkontos D bis 14. Juli 1981 auf S 1,568.665,--. An diesem Tag wurde das Sparbuch unter Abhebung des Restbetrages realisiert (aufgelöst). Am 14. Juli 1981 hatten die Erhebungen der Finanzstrafbehörde bei der X-Bank begonnen.

1.2 Der Beschwerdeführer bestritt gegenüber der Finanzstrafbehörde zunächst jeden Zusammenhang mit dem Sparkonto (Sparbuch) D (Niederschrift vom 28. Juli 1981). Diese Verantwortung behielt er auch noch in einer Äußerung vom 4. November 1981, die er im Rahmen der im Zuge der finanzstrafrechtlichen Erhebungen durchgeführten BP abgab, bei. Insbesondere brachte er vor, daß ihm der Restkaufpreis von 1 Mio S am 17. Juli 1978 in barem zur Verfügung gestellt worden wäre, daß er diesen Betrag bar mit nach Hause genommen und in seinem Tresor verwahrt habe. Er stehe mit dem Sparkonto D in keinem wie immer gearteten Zusammenhang; wer die Zahlungen auf das Konto D vorgenommen habe, sei ihm unerfindlich. Der Beschwerdeführer habe auf das Sparbuch weder Einzahlungen geleistet noch von ihm Abhebungen getätigt. Konkret stellte er auch die erwähnten Abhebungen am 16. Mai 1978 und

19. Juni 1978 von je S 500.000,-- in Abrede. Der Beschwerdeführer könne das Sparbuch auch nicht am 14. Juli 1981 realisiert haben, weil sich der Beamte der Steuerfahndung an diesem Tag bis 18.00 Uhr bei ihm aufgehalten, die Bank aber schon um 16.00 Uhr gesperrt hätte.

In den Berufungen gegen die Abgabenbescheide die auf Grund der BP ergangen waren, brachte der Beschwerdeführer hingegen vor, daß das Sparbuch D seiner vermögenden Mutter gehört habe. Die Mutter habe ihn beauftragt, bei der X-Bank für sie ein Konto zu eröffnen. In ihrem Auftrag habe er auf dieses Konto Einzahlungen und von ihm auch Abhebungen getätigt. Die Namenszüge (Losungsworte) stammten daher von ihm. Die Einzahlungen am 13. Jänner 1978 (laut aktenskundigen Bankbelegen am 12. Jänner 1978) auf das Sparkonto D habe er für seine Mutter vorgenommen. In ihrem Auftrag habe er am 16. Mai 1978 und 19. Juni 1978 je S 500.000,-- als ihm gewährtes Darlehen behoben und den Betrag am 17. Juli 1978 wieder auf ihr Sparkonto D zurückgezahlt; er habe nämlich den Teilkaufpreis von 1 Mio S nicht nach Hause mitgenommen, sondern eben am 17. Juli 1978 auf das Sparkonto der Mutter eingezahlt. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1980 ist davon die Rede, daß der Beschwerdeführer neben den Behebungen am 16. Mai und 19. Juni 1978 auch andere Behebungen tätigte. Als die Mutter von den „Nachverrechnungen“ des Finanzamtes erfahren habe, hätte sie dem Beschwerdeführer den Auftrag erteilt, das Sparkonto D zu realisieren.

In der Berufungsverhandlung vom 28. November 1984 rückte der Beschwerdeführer (nicht sein Vertreter - siehe Punkt 1.4.10) vom Berufungsvorbringen insofern ab, als nunmehr die Einzahlung bei Eröffnung des Sparkontos D (3 Mio S) die Mutter getätigt haben soll.

Erstmals im Schriftsatz vom 24. August 1982 gab der Beschwerdeführer an, die Käuferin B habe deshalb den Kaufvertrag nicht schon wie ihr Ehegatte A und der Beschwerdeführer am 12. Jänner 1978, sondern erst später (am 28. März 1978) unterfertigt, weil seine Mutter den Verkauf des Hotels verhindern hätte wollen. Zu diesem Zweck dürfte sie auch am 12. bzw. 13. Jänner 1978 einen Betrag von 3 Mio S auf das Sparkonto D der X-Bank eingezahlt haben, weil die X-Bank den Verkauf des Hotels betrieben habe. Um den endgültigen Abschluß des Kaufvertrages hintanzuhalten, habe die Mutter die Käuferin B ersucht, den Kaufvertrag noch nicht zu unterfertigen. Nachdem aber der Mutter zu Ohren gekommen sein dürfte, daß mit einem Betrag von 3 Mio S die Schulden (5 Mio S) nicht abgedeckt werden könnten, habe sie die Käuferin B davon in Kenntnis gesetzt, worauf diese im März 1978 den Kaufvertrag mitunterfertigt habe.

Im weiteren Verlauf des Rechtsmittelverfahrens behauptete der Beschwerdeführer, nach der Änderung des Decknamens des Sparbuches D von WS (Losungswort W) auf K (Losungswort M) zu Beginn des Jahres 1979 mit diesem Sparbuch nichts mehr zu tun gehabt zu haben. Die Losungsworte „M“ auf den Auszahlungs-(Behebungs-)Belegen stammten daher nicht von ihm.

Den Standpunkt, daß der Beschwerdeführer am Sparbuch D keinen zusätzlichen Veräußerungserlös aus dem Verkauf des Hotels veranlagte, sondern daß dieses Sparbuch der vermögenden Mutter gehörte und der Beschwerdeführer ab Änderung des Decknamens und Losungswortes auf K bzw. M zu Beginn des Jahres 1979 mit diesem Sparbuch nichts mehr zu tun gehabt habe, vertritt im wesentlichen auch die Beschwerde.

1.3 Die belangte Behörde hat diesen Standpunkt im angefochtenen Bescheid nicht geteilt, und dies zu Recht. Sprechen doch das Ergebnis der Erhebungen bei der X-Bank und auch, die eigene Verantwortung des Beschwerdeführers gegen diesen Standpunkt.

1.3.1 Die Erhebungen bei der X-Bank ergaben, daß an dem Tag, an dem der Käufer A und der Beschwerdeführer den Kaufvertrag unterzeichneten, auf das Sparkonto D insgesamt 3 Mio S eingezahlt wurden. Weiters wurde festgestellt, daß am 17. Juli 1978 von dem dem Beschwerdeführer bezahlten Rest auf den ausgewiesenen Kaufpreis - S 1,985.000,-- - der Betrag von 1 Mio S auf das Sparkonto D zur Einzahlung kam. Am 14. Juli 1981, dem Tag, an dem die finanzstrafbehördlichen Erhebungen bei der X-Bank eingeleitet wurden, erfolgte die Realisation des Sparkontos.

Obwohl im besonderen die Einzahlung am 17. Juli 1978 darauf hinwies, daß eine Verbindung des Beschwerdeführers mit dem Sparkonto D bestehen müsse, leugnete dieser zunächst jeden Zusammenhang des Losungswortes „W“ und des Vornamens des Beschwerdeführers („W“) in seiner Unterschrift bewog diesen offensichtlich, zugegeben, daß er auf dem Sparkonto D Einzahlungen und Abhebungen tätigte, und zwar laut Berufungen auch die Einzahlung anlässlich der Kontoeröffnung (3 Mio S), die Einzahlung am 17. Juli 1978 (1 Mio S) und die Abhebung bei Realisation am 17. Juli 1978 (am 14. Juli 1981) von S 1.568.655,--.- Zahlungen und Abhebungen will der Beschwerdeführer aber im Auftrag der

Mutter als Sparbuchinhaberin geleistet haben, wobei am 17. Juli 1978 die Rückzahlung eines vorher von der Mutter in gleicher Höhe erhaltenen Darlehens erfolgt sei. Bei der in den Berufungen behaupteten Realisation des Sparbuches am 14. Juli 1981 im Auftrag der Mutter übersah der Beschwerdeführer allerdings, daß die Mutter schon am 27. November 1980 verstorben war. Die Mutter kam also für die Realisation nicht in Frage.

Mit dem Vorbringen in den Berufungen, das Sparbuch D habe der Mutter gehört, war allerdings noch nicht plausibel der Grund für die Eröffnung des Sparbuches D dargetan, insbesondere nicht, warum dieses Sparbuch mit Einzahlungen von 3 Mio S gerade am Tag der Unterzeichnung des Kaufvertrages über das Hotel durch den Beschwerdeführer und den Käufer A, nämlich am 12. Jänner 1978, eröffnet worden war. Eine entsprechende Erklärung wollte der Beschwerdeführer dann wohl mit der Eingabe vom 24. August 1982 abgeben, derzufolge die Mutter mit der Bereitstellung des Betrages von 3 Mio S am 12. Jänner 1978 den Verkauf des Hotels verhindern und dieses für die Familie retten wollte. Als Zeugin führte der Beschwerdeführer die Käuferin B ins Treffen. Diese sagte am 7. September 1982 aus, die Mutter des Beschwerdeführers habe sie ersucht, mit der Unterschriftsleistung noch zuzuwarten, weil sie das Hotel noch retten und einen Verkauf verhindern wollte. Diese Aussage zu unterfertigen war die Käuferin B jedoch nicht bereit. Auch fällt auf, daß die Käuferin B noch bei der Einvernahme am 13. Juli 1982 nichts über den Rettungsversuch der Mutter auszusagen wußte, und dies, obwohl ihr die Indizien für den „schwarzen“ Kaufpreis vorgehalten worden waren und sie schon damals jedenfalls, im Hinblick auf den Verdacht einer Grunderwerbsteuerhinterziehung ein Interesse daran haben mußte, alles sie Entlastende gegenüber der Abgabenbehörde vorzubringen. Vor allem vermochte der Beschwerdeführer aber keine Erklärung dafür zu bieten, wieso er trotz des angeblich aufgeschobenen Verkaufes am 13. Jänner 1978 1 Mio S auf den ausgewiesenen Verkaufspreis erhielt.

Der angefochtene Bescheid hält der „Rettungsversion“ des Beschwerdeführers auch zu Recht entgegen, daß die Mutter laut Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1979 von der finanziellen Gebarung des Beschwerdeführers - und zwar auch im Zusammenhang mit dem Verkauf des Hotels - unterrichtet war. Dies schließt aber - wie die belangte Behörde zutreffend folgert - aus, die Mutter hätte nicht gewußt, daß auf dem Hotel nicht 3, sondern 5 Mio S lasteten.

Die Beschwerde läßt auch die Ausführungen im angefochtenen Bescheid unbestritten, der Beschwerdeführer habe im gesamten Verfahren keine konkreten Unterlagen vorgelegt oder Beweismittel für die Behauptung angeboten, daß die X-Bank den Verkauf des Hotels betrieben hätte; diese Behauptung stehe auch mit der Tatsache nicht im Einklang, daß die X-Bank dem Beschwerdeführer noch am 19. Dezember 1977 einen Restkreditbetrag von S 977.910,84 ausgezahlt habe.

Noch nicht in den Berufungen, sondern erst im späteren Verwaltungsverfahren hatte der Beschwerdeführer geltend gemacht, daß er jedenfalls mit der Realisation des Sparbuches nichts zu tun gehabt habe, das Realisat sei ihm nicht zugekommen. In der Beschwerdeergänzung äußert er die Vermutung, seit dem Ableben der Mutter könne seine Schwester SP, in deren Haushalt die Mutter zuletzt gelebt habe, über das Sparbuch verfügt haben. Gegen diese Verantwortung spricht jedoch, daß der Beschwerdeführer unbestrittenermaßen - schon auf Grund der zugegebenen Einzahlungen und Abhebungen für die Mutter - um die Existenz des Sparbuches D wußte. Der Beschwerdeführer bot keine vernünftige Erklärung dafür, wieso er trotz dieses Wissens um einen Millionenwert die Angabe in der Todfallsaufnahme vom 12. Dezember 1980 unterfertigte, es sei nach der Mutter keinerlei Nachlaß vorhanden, womit er den Verlust eines beträchtlichen Erbteiles in Kauf genommen hätte.

Die Behauptung des Beschwerdeführers aber, die Steuerfahndung habe ihm am 14. Juli 1981 gar keine Zeit gelassen, das Sparbuch D zu realisieren; widerlegte die Aussage des zuständigen Beamten, daß am 14. Juli 1981 beim Beschwerdeführer gar keine Erhebungen stattfanden.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, er habe nach der Änderung des Sparbuches D auf den Decknamen „K“ mit Losungswort „M“ - am 3. Jänner 1979 - mit diesem Sparbuch nichts mehr zu tun gehabt, steht die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1980 entgegen. Gab doch der Beschwerdeführer in dieser Berufung zu, daß er „Behebungen am 16. Mai 1978 und 19. Juni 1978 wie auch andere Behebungen getätigt habe“. Andere Behebungen als die am 16. Mai und 19. Juni 1978 fanden jedoch erst ab dem 3. Jänner 1979 statt. Danach hätte aber der

Beschwerdeführer auch das Losungswort „M“, das nach übereinstimmender Aussage aller beigezogenen Schriftsachverständigen auf allen -Behebungsscheinen ab dem 3. Jänner 1979 vom selben Urheber stammt, geschrieben (siehe auch Punkt 1.3.3).

1.3.2 Auch der Versuch des Beschwerdeführers, seine Mutter als vermögend darzustellen, erscheint für die fragliche Zeit (Beginn des Jahres 1978) nicht gelungen. Beruht doch dieser Versuch überwiegend auf Annahmen darüber, welche Einnahmen oder Gewinne die Eltern aus verschiedenen Einkunftsquellen (aus einer rund 25 ha großen „pauschalierten“ Land- und Forstwirtschaft, aus - mit verkürzten Verkaufspreisen ausgewiesenen - Grundstücksverkäufen, aus einer Fremdenzimmervermietung, aus Pensionseinkünften und aus - schriftlich nicht fixierten - Leibrentenbezügen vom Beschwerdeführer) in der Vergangenheit erzielen konnten. So brachte der Beschwerdeführer z.B. in der Eingabe vom 24. August 1982 vor, seine Mutter habe alljährlich von 1955 bis 1975 27 bis 30 Betten an Feriengäste vermietet. Jährlich erbringe dies einen Reingewinn von mindestens S 60.000,--. Für 10 Jahre (richtig wohl 20 Jahre) ergäbe dies einen Betrag von 1,2 Mio S. Auf den Vorhalt der belangten Behörde vom 1. Juli 1983, die Fremdenzimmervermietung hätte laut Steuererklärungen der Jahre 1964 bis 1970 (ohne Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung) nur durchschnittliche Reingewinne von S 19.000,-- erbracht, gab der Beschwerdeführer am 22. August 1983 bekannt, die erklärten Reingewinne wären für die tatsächlichen Einkünfte nicht maßgebend, die Eltern hätten durch 22 Jahre (von 1955 bis 1977) über 4,5 Monate jährlich 30 Fremdenbetten vermietet, bei einem angenommenen Entgelt von S 60,-- pro Tag ergebe dies für 22 Jahre S 5,346.000,--. Wieviel von diesem Betrag sich die Eltern erspart hätten, sei dem Beschwerdeführer nicht bekannt, jedenfalls aber soviel, daß sie die gesamten Investitionen aus diesen Erträgen abgedeckt und darüber hinaus namhafte Beträge zurückgelegt hätten.

Diese Berechnung beruht jedoch auf der unwahrscheinlichen Annahme, daß sich Auslastung und Preise durch 22 Jahre nicht veränderten. Da es sich unbestrittenmaßen um Zimmer einfachster Ausstattung ohne Fließwasser handelte, entspricht eine rückläufige-Auslastung der wirtschaftlichen Erfahrung. Überdies übte die Mutter die Zimmervermietung nach den Steuererklärungen ab 1971 nicht mehr aus, sondern bezog ab diesem Jahr eine Erwerbsunfähigkeitspension. Für 1970 betrug der Übernachtungspreis nach einer unwidersprochenen Feststellung im angefochtenen Bescheid (Seite 55) nur höchstens S 25,-- (und nicht S 60,--) pro Person. Zudem läßt der Beschwerdeführer selbst die Aufwandseite offen. Daß die Aufwandseite wesentliches Gewicht erlangen kann, zeigt der Fall des Beschwerdeführers, der mit seinem am Seeufer gelegenen Hotel laut Beschwerde (Blatt 2 Absatz 1) „naturgemäß jährlich Verluste“ hatte.

Ein weiteres Beispiel für die fragwürdige Darstellung der mütterlichen Vermögensverhältnisse enthält die Überlegung des Beschwerdeführers in der Eingabe vom 22. August 1983, daß sich auf Grund der Zinserträge das Sparguthaben der Eltern, „wenn sie nichts abgehoben hätten“, in der Zeit von 1955 bis 1980 vervielfacht und einen Betrag erreicht hätte, der den Betrag von 3 Mio S um ein Vielfaches übersteigt. Wenn aber das Sparguthaben der Mutter - nur diese lebte 1978 noch - den Betrag von 3 Mio S um ein Vielfaches überstieg, dann fragt es sich, warum die Mutter das Hotel nicht, wie sie es laut Beschwerdeführer vorhatte, rettete, wozu ihr doch nur noch ein Betrag von 2 Mio S (Eingabe vom 24. August 1982) bzw. 1 Mio S (Eingabe vom 22. August 1983) fehlte.

Die Ausgaben (Vermögensabflüsse) der Eltern in der Zeit, in der sie die 3 Mio S angespart haben sollen, tat der Beschwerdeführer als unbedeutend ab. Es bleibt hier aber bei einer Vermutung, die unrealistisch erscheint, wenn man in Rechnung stellt, daß es zeitweise um den Lebensunterhalt einer achtköpfigen Familie ging. Der Beschwerdeführer möchte somit für den Beginn des Jahres 1978 auf Grund unrealistisch hoch geschätzter Einnahmen (Einkünfte) der Eltern in früheren Jahren und auf Grund vermuteter geringer Ausgaben (Vermögensabflüsse) Ersparnisse der Mutter in Millionenhöhe dartun. Dem steht jedoch als Tatsache entgegen, daß sowohl der Vater (1975) als auch die Mutter (1980) ohne Nachlaß verstarben. Schwester und Schwager des Beschwerdeführers, bei denen die Mutter die letzten Jahre vor ihrem Tod gelebt und die der Beschwerdeführer als Zeugen geführt hatte, konnten sich Millionenersparnisse der Mutter nicht vorstellen. In den Vermögensteuererklärungen schienen zum 1. Jänner 1963 als sonstiges Vermögen lediglich ein Pkw, in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1965 nur ein Darlehen an den Beschwerdeführer in Höhe von S 120.000,--, in der Vermögen-steuererklärung zum 1. Jänner 1968 ein Darlehen an den Beschwerdeführer in Höhe von S 226.500,--, in der Vermögen-steuererklärung zum 1. Jänner 1969 eine Forderung an den Beschwerdeführer in Höhe von S 84.900,-- sowie ein Fruchtgenußrecht und in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1971 ein Darlehen an den Beschwerdeführer in Höhe von S 8.725,-- sowie ein Fruchtgenußrecht, zu keinem dieser Stichtage

aber ein über den Freibeträgen liegendes Sparguthaben auf. Für die folgenden Jahre wurden nach den unwidersprochenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid mangels vorhandenen Vermögens keine Vermögensteuererklärungen abgegeben.

1.3.3 Schon die Ausführungen zu den Punkten 1.3.1 und 1.3.2 erweisen, daß die belangte Behörde das Sparbuch D dem Beschwerdeführer ohne Rechtsirrtum zurechnen und damit die Einzahlungen vom 12. Jänner 1978 (3 Mio S) als aus einer weiteren, nicht ausgewiesenen Kaufpreiszahlung stammend ansehen durfte. Es kommt daher nicht mehr entscheidend darauf an, ob das Losungswort „M“ auf den Behebungsbelegen ab dem 3. Jänner 1979 der Beschwerdeführer schrieb. Dies umso weniger, als nicht nur nach den Aussagen der Bankangestellten (GS am 24. August 1982, FG am 24. August 1982, WL am 16. September 1982), sondern auch nach den Darstellungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren der Inhaber eines Decknamen-sparbuches ohne weiteres einen vom Losungswort informierten Dritten mit Behebungen beauftragen konnte.

Nur der Vollständigkeit halber sei daher ausgeführt, daß sich die belangte Behörde ausreichend und schlüssig mit der Frage auseinandersetzte, wer auf den Behebungsscheinen ab dem 3. Jänner 1979 das Losungswort „M“ schrieb.

Zur Lösung dieser Frage lagen der belangten Behörde 5 Schriftsachverständigengutachten vor, und zwar die von ihr von der Bundespolizeidirektion Wien und von den gerichtlich beeideten Schriftsachverständigen Dr. N und K eingeholten Gutachten sowie die vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten der gerichtlich beeideten Schriftsachverständigen O und Si. Das Gutachten der Bundespolizeidirektion Wien kam zu dem Ergebnis, daß mehr gegen als für eine Urheberschaft des Wilhelm F an den Losungsworten „Mann“ spreche. Nach dem Sachverständigen O war der Beschwerdeführer nicht der Schreiber der Worte „Mann“ auf den fraglichen Auszahlungsbelegen. Dr. N zufolge wurden die fraglichen Worte „Mann“ auf den Auszahlungsbelegen vom Beschwerdeführer geschrieben. Der Sachverständige kam zu dem Gutachten, dem Beschwerdeführer sei die Urheberschaft des Losungswortes „Mann“ auf den Auszahlungsbelegen zwar nicht sicher nachzuweisen, er könne aber hievon auch nicht sicher ausgeschlossen werden. Nach dem Sachverständigen K war sicher, daß der Beschwerdeführer die fraglichen Auszahlungsbelege mit dem Losungswort „M“ unterschrieb.

Die belangte Behörde ist nun auf jedes einzelne Sachverständigengutachten eingegangen, sie hat ausführlich und unter Würdigung der von den Sachverständigen vorgetragenen Überlegungen begründet, warum sie den Gutachten des Dr. N und des K den Vorzug gab. Diese Beweiswürdigung läßt keine Unschlüssigkeit erkennen. Angemerkt sei in diesem Zusammenhang auch, daß der Beschwerdeführer selbst den Dr. N, dessen Gutachten maßgebende Bedeutung zukommt, mehrfach als Sachverständigen namhaft gemacht hatte.

Die belangte Behörde legte im angefochtenen Bescheid aber auch schlüssig dar, warum sie dem Gutachten der Bundespolizeidirektion Wien und dem Gutachten des O nicht folgte. Sie zeigte auf, daß der Bundespolizeidirektion Wien bzw. dem Sachverständigen O nicht jenes Unterlagenmaterial und jene Sachverhaltskenntnisse zur Verfügung standen wie den später tätig gewordenen Sachverständigen. So mangle es an der Kenntnis über die unbedenklich zustandegekommenen Normalunterschriften des Beschwerdeführers bis 30. Oktober 1983 (richtig wohl 30. Oktober 1981), an weiterem Vergleichsmaterial, an der Tatsache, daß bestimmte Worte in der Haushaltsliste vom 10. Oktober 1979 nachgewiesenermaßen die unbefangenen zustandegekommene Handschrift des Beschwerdeführers darstellten und daß der Beschwerdeführer seine Unterschrift ab 30. Oktober 1981 verstellte bzw. geändert habe. So sei die Bundespolizeidirektion Wien beispielsweise von der irrigen Annahme ausgegangen, die tatsächlich unbefangenen zustandegekommenen Unterschriften des Beschwerdeführers auf zwei Beilagen würden nicht von diesem stammen und die verstellten Unterschriften des Beschwerdeführers in anderen Beilagen stellten seine Normalschrift dar. Der Sachverständige O habe - ebenfalls zum Teil auf Grund seines Mankos an Vergleichsmaterial und an Sachverhaltskenntnissen - die Losungsworte „M“ mit den verstellten Vergleichsschriften verglichen und sei auf die Frage einer Schriftenverstellung in den - Schriftprobenüberhaupt nicht eingegangen. Außerdem habe er die von den Sachverständigen Dr. N, S und insbesondere K selbst in den verstellten Schriften erkannten Gemeinsamkeiten völlig außer Betracht gelassen.

Zum Gutachten der Bundespolizeidirektion Wien ist zudem zu bemerken, daß dieses auch nach Ansicht des Beschwerdeführers - so sehr es auch für die Richtigkeit seiner Darstellung spreche - unrichtig und unvollständig war; die (vermißte) detaillierte Vergleichung der Schriftmerkmale hätte eindeutig ergeben, daß die Losungsworte „M“ einer anderen dritten Person zuzuordnen seien (Eingabe vom 23. Mai 1984).

Wenn sich auch der Sachverständige S nicht sicher sein will, ob der Beschwerdeführer das Lösungswort „M“ auf den Auszahlungsscheinen zum Sparkonto D schrieb, gibt doch auch dieser Gutachter mittelbare Hinweise auf die Urheberschaft des Beschwerdeführers. So bezeichnet er Schriftproben, die der Beschwerdeführer im Laufe des Verwaltungsverfahrens für Zwecke des Schriftenvergleiches abgegeben hatte, als bedenklich. Auch der vom Beschwerdeführer bestellte Privatgutachter (S) äußert in bezug auf diese Schriftproben den Verdacht der Schriftverstellung. Zu den Schriftproben, die der Sachverständige Si selbst dem Beschwerdeführer abnahm, hält das Gutachten ausdrücklich fest, in Anbetracht der vom Beschwerdeführer objektiv kaum beachteten Schreibaufgaben scheine die gesamte Schreibleistung des Beschwerdeführers mit gewissem Verstellungsbemühen behaftet zu sein. Bei den Schreibaufgaben ist im Gutachten unter anderem das Ersuchen des Sachverständigen an den Beschwerdeführer festgehalten, das Wort „M“ flotter wie bisher und die Buchstaben kleiner schreiben zu wollen. „F (d.i. der Beschwerdeführer) schrieb wie gewohnt. Wegen der großen Buchstaben aufmerksam gemacht, begründete er damit, die gewohnte Brille zu Hause vergessen zu haben.“ In der Berufungsverhandlung vom 8. Oktober 1986 gab der Beschwerdeführer zu Protokoll, er „habe noch nie im Leben Augengläser gehabt“. Der Sachverständige S vermerkt in seinem Gutachten auch eine seit Oktober 1981 tatsächlich veränderte Schrift des Beschwerdeführers; im Oktober 1981 war im Zuge der BP erstmals die Frage aufgetaucht, wer über das Sparkonto D die Verfügungen (Einzahlungen, Abhebungen) getroffen und daher die Lösungsworte geschrieben hatte.

Eine Schriftverstellung nahmen die Sachverständigen Dr. N und K als erwiesen an. Das Gutachten des Sachverständigen Si erhärtet somit diese Feststellungen. Der Schriftverstellung hätte es aber nicht bedurft, wenn der Beschwerdeführer das Wort „M“ auf den fraglichen Behebungsbelegen nicht geschrieben hätte.

1.4. Die Beschwerde (Beschwerdeergänzung) enthält in diesem Punkt (erhöhter Verkaufserlös infolge Zurechnung des Sparbuches D) noch folgende Einwände:

1.4.1 Die Steuerfahndung hätte bei den Käufern des Hotels keinen Beweis erbracht, daß der Kaufpreis 11 statt 8 Mio S betragen habe. Dem ist jedoch zu entgegnen, daß die Erhebungen bei der X-Bank im Zusammenhang mit der eigenen Verantwortung des Beschwerdeführers den höheren Kaufpreis ausreichend erwiesen. Dem Hinweis des Beschwerdeführers, eine bei den Käufern durchgeführte BP habe keine Hinterziehungstatbestände ergeben, steht die durch die Akten des Verwaltungsverfahrens gedeckte Feststellung des angefochtenen Bescheides entgegen, die Ergebnisse dieser BP hätten die Annahme erhärtet, daß die Käufer am 12. Jänner 1978 über genügend „Schwarzgeld“ zur Flüssigmachung des nicht deklarierten Kaufpreisteiles von 3 Mio S verfügten.

1.4.2 Der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde habe entgegen seinen Anträgen im Verwaltungsverfahren keine Sachverständigen aus dem Fachgebiet des Fremdenverkehrswesens, für das Buchhaltungsfach, für die Land- und Forstwirtschaft und aus dem Bankfach beigezogen. Diese Sachverständigen hätten den Beweis erbracht, daß die Eltern (die Mutter) sehr vermögend waren. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren hätten diese Sachverständigen aufzuzeigen gehabt, welche möglichen Erträge die einzelnen Einkunftsquellen den Eltern erbringen konnten, zumal der Beschwerdeführer Unterlagen, die eine Ermittlung tatsächlicher Erträge zugelassen hätten, trotz Vorhaltes (Note der belangten Behörde vom 2. September 1983) nicht vorlegte. Die Sachverständigen hätten also nur Auskunft darüber geben können, was zu erwirtschaften war und nicht, was tatsächlich erwirtschaftet wurde, wobei in Rechnung zu stellen ist, daß es an den wirtschaftlichen Fähigkeiten des einzelnen Wirtschaftstreibenden liegt, wie er Einkunftsquellen im konkreten Fall tatsächlich nutzt. Vor allem hätten aber die Sachverständigen die Ausgaben-(Vermögensabfluß-)Seite nicht geklärt, sodaß es keinen wesentlichen Verfahrensmangel bedeutet, wenn die belangte Behörde die Sachverständigen nicht dem Verfahren beizog.

1.4.3 Der (von der belangten Behörde einvernommene) Zeuge HR konnte sich nur an mehrere Sparbücher des 1975 verstorbenen Vaters des Beschwerdeführers erinnern. Die Einlagenstände waren ihm jedoch nicht bekannt.

1.4.4 Die Schwester des Beschwerdeführers, SP, erwähnte zwar bei ihrer Zeugenaussage, daß die Mutter ein Sparbuch hatte und auch einmal dem Beschwerdeführer ein Sparbuch übergab. Die Zeugin konnte sich aber nicht vorstellen, daß die Mutter ein Sparbuch mit einer Millioneneinlage hatte: Sollte die Zeugenaussage der Schwester, wie der Beschwerdeführer behauptet, aus verschiedenen Gründen unrichtig sein, so wäre für ihn daraus nichts gewonnen. Denn die vom Beschwerdeführer als Zeugin geführte Schwester bestätigte jedenfalls nicht die Behauptung von der vermögenden Mutter (siehe auch nochmals Punkt 1.3.2).

1.4.5 Hinsichtlich der Zeugin SP, aber auch in bezug auf andere Zeugen rügt der Beschwerdeführer, daß er (sein

Vertreter) den Zeugeneinvernahmen nicht zugezogen worden war und daher auch die Zeugen nicht persönlich befragen hätte können. Dem ist entgegenzuhalten, daß ein solches persönliches Befragungsrecht in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen ist (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 1973, IZ1. 1059/72). Die Abgabenbehörden haben aber alle vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Zeugeneinvernommen, einzelne Zeugen auf Verlangen des Beschwerdeführers, sogar mehrmals (z.B. AP am 7. September 1982, am 10. November 1983 und am 8. Oktober 1986, WF jun. am 16. September 1982 und am 10. November 1983, FF am 26. Juni 1982, am 7. September 1982 und am 10. November 1983, KR am 13. Juni 1982, am 7. September 1982 und am 10. November 1983 und WL am 16. September 1982 und am 28. November 1984). Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer sogar zur Bekanntgabe der Fragen, die von ihm namhaft gemachten Zeugen gestellt werden sollten, aufgefordert (Note vom 2. September 1983). Zu sämtlichen Zeugenaussagen wurde dem Beschwerdeführer im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO das Parteiengehör gewährt. Die besonders bedeutsamen Zeugenbeweise nahm die belangte Behörde übrigens ohnedies in den Berufungsverhandlungen (28. November 1984 und 8. Oktober 1986) auf und bot so dem Beschwerdeführer (seinem Vertreter) die Gelegenheit zur persönlichen Befragung dieser Zeugen (WL, AP und RA). Die vom Beschwerdeführer vermißte Einvernahme der SP im Rahmen der Berufungsverhandlung konnte deshalb nicht stattfinden, weil diese bereits am 27. Juli 1982, also noch vor der ersten Berufungsverhandlung am 28. November 1984, verstorben war; die Überlegungen in der Beschwerde, welche Aussage SP im Rahmen der Berufungsverhandlung gemacht hätte, sind Spekulationen.

1.4.5 Hinsichtlich der Zeugin SP, aber auch in bezug auf andere Zeugen rügt der Beschwerdeführer, daß er (sein Vertreter) den Zeugeneinvernahmen nicht zugezogen worden war und daher auch die Zeugen nicht persönlich befragen hätte können. Dem ist entgegenzuhalten, daß ein solches persönliches Befragungsrecht in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen ist (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 1973, IZ1. 1059/72). Die Abgabenbehörden haben aber alle vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Zeugeneinvernommen, einzelne Zeugen auf Verlangen des Beschwerdeführers, sogar mehrmals (z.B. AP am 7. September 1982, am 10. November 1983 und am 8. Oktober 1986, WF jun. am 16. September 1982 und am 10. November 1983, FF am 26. Juni 1982, am 7. September 1982 und am 10. November 1983, KR am 13. Juni 1982, am 7. September 1982 und am 10. November 1983 und WL am 16. September 1982 und am 28. November 1984). Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer sogar zur Bekanntgabe der Fragen, die von ihm namhaft gemachten Zeugen gestellt werden sollten, aufgefordert (Note vom 2. September 1983). Zu sämtlichen Zeugenaussagen wurde dem Beschwerdeführer im Sinne des Paragraph 183, Absatz 4, BAO das Parteiengehör gewährt. Die besonders bedeutsamen Zeugenbeweise nahm die belangte Behörde übrigens ohnedies in den Berufungsverhandlungen (28. November 1984 und 8. Oktober 1986) auf und bot so dem Beschwerdeführer (seinem Vertreter) die Gelegenheit zur persönlichen Befragung dieser Zeugen (WL, AP und RA). Die vom Beschwerdeführer vermißte Einvernahme der SP im Rahmen der Berufungsverhandlung konnte deshalb nicht stattfinden, weil diese bereits am 27. Juli 1982, also noch vor der ersten Berufungsverhandlung am 28. November 1984, verstorben war; die Überlegungen in der Beschwerde, welche Aussage SP im Rahmen der Berufungsverhandlung gemacht hätte, sind Spekulationen.

1.4.6 Eine Befragung der Käufer des Hotels, ob sie der Mutter im Zusammenhang mit dem Hotelverkauf den Betrag von 3 Mio S zugezählt haben, oblag den Abgabenbehörden schon deshalb nicht, weil in keiner Phase des Verwaltungsverfahrens eine Beteiligung der Mutter am Hotelverkauf behauptet worden war. Es wurde im Gegenteil sogar vorgebracht, daß die Mutter mit ihrem Geld den Verkauf verhindern wollte. Wenn, wie es auch an anderer Stelle der Beschwerde heißt, die Käufer A und B der Mutter die 3 Mio S zahlten, so hätte sich der Beschwerdeführer auch die wiederholten Versuche ersparen können, die Mutter schon für die Zeit vor 1978 als vermögend darzustellen.

1.4.7 Aktenwidrig ist die Behauptung des Beschwerdeführers, FF wäre aber die Höhe der Einkünfte der Eltern (der Mutter) des Beschwerdeführers nicht befragt worden. Aus der Niederschrift vom 10. November 1983 ergibt sich vielmehr, daß ihr die Höhe der Einkünfte nicht bekannt war.

1.4.8 Die Feststellung der belangten Behörde, daß das Sparkonto D am 12. Jänner 1978 eröffnet wurde, ist nicht aktenwidrig, sondern durch die Aktenlage gedeckt (Eröffnungsbeleg vom 12. Jänner 1978). Die Einzahlungen von S 360.000,-- und S 2.640.000,-- auf dieses Konto erfolgte nach den ebenfalls aktenkundigen Einzahlungsbelegen gleichfalls am 12. Jänner 1978, womit alle auf den 13. Jänner 1978 bezogenen Erwägungen des Beschwerdeführers ins Leere gehen.

1.4.9 Den einvernommenen Bankangestellten war ihren Aussagen nach nicht (mehr) bekannt, wer im Zusammenhang

mit dem Sparbuch D Verfügungen getroffen hatte. Ihre Aussage belasten zwar den Beschwerdeführer nicht, sie entlasten ihn aber auch nicht. Die Zweifel, die die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid am Erinnerungsvermögen der Bankangestellten anmeldet, erscheinen im Zusammenhang mit den Vorgängen am 14. Juli 1981 (Realisation des Sparkontos D bei Beginn der Erhebungen bei der X-Bank, von denen dieser aktenkundig bekannt war, daß sie den Beschwerdeführer betrafen) begründet.

1.4.10 Die Aussage des Beschwerdevertreters in der Berufungsverhandlung vom 28. November 1984: „Die einzigen Indizien oder Vermutungen sind, daß Herr F (d.i. der Beschwerdeführer) der war, der am 13. Jänner 1978 eingezahlt hat. Das bestreitet er auch nicht, weil er sagt, er hat das Geld der Mutter eingelegt“ ist in der Niederschrift über die Berufungsverhandlung nicht unrichtig und unvollständig wiedergegeben, sondern im aktenkundigen stenografischen Protokoll über die Berufungsverhandlung gedeckt. Diese Aussage stimmt auch mit dem Vorbringen in der Berufung gegen den, Einkommensteuerbescheid für 1978 überein, wo es heißt, die Einzahlungen, die am „13. August 1978“ auf das Sparkonto D getätigt wurden, habe der Beschwerdeführer mit dem Geld seiner Mutter und in ihrem Auftrag getätigt. Auch bei den Abhebungen am 16. Mai 1978 und am - 19. Juni 1978.-handle es sich- um dieselbe Vorgangsweise: Mit dem „13. August 1978“ ist, wie auch die zeitliche Abfolge zeigt, der 13. Jänner 1978 gemeint, zumal am 13. August 1978 (wie überhaupt in der Zeit vom 17. Juli 1978 bis 15. Dezember 1978) keine Kontenbewegungen stattfanden. In der Berufung gegen den Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1979 heißt es dann ausdrücklich, richtig sei, daß der Beschwerdeführer am 13. Jänner 1978 eine Einzahlung für seine Mutter auf ihrem Sparkonto D vorgenommen habe. Es kann sich dabei nur um jene Einzahlungen handeln, die allein im Jänner 1978 stattfanden, das sind laut Einzahlungsbelegen die beiden Einzahlungen am 12. Jänner 1978, dem Tag des Kaufvertragsabschlusses und der Konteneröffnung.

1.4.11 Die Gründe, welche den Beschwerdeführer am 17. Juli 1978 bewogen haben könnten, vom Rest des „deklarierten“ Kaufpreises von S 1,985.000,- 1 Mio S auf ein „Schwarzkonto“ (Konto D) einzuzahlen, können vielfältiger Art und z.B. darin gelegen sein, sich von den Zinsen die Einkommensteuer und vom Kapital die Vermögensteuer zu ersparen. Keineswegs erweist diese Einzahlung die erst nachträglich ins Spiel gebrachte „Darlehensversion“.

1.4.12 Das Vorbringen in der Beschwerde, er habe das Eigentum der Mutter am Sparbuch D zunächst nicht aufgedeckt, um die Mutter so kurz nach ihrem Tod nicht zu belasten, übersieht, daß die Mutter am 27. November 1980 verstarb, daß sich aber die Verantwortung des Beschwerdeführers - keinerlei Zusammenhang mit dem Sparbuch D: Sparbuch der Mutter - keineswegs schon kurz nach dem Tod der Mutter, sondern erst gegen Ende des Jahres 1981 innerhalb von rund zweieinhalb Monaten änderte (Äußerung vom 4. November 1981 - Berufungen vom 18. Jänner 1982).

1.4.13 Wenn auch die belangte Behörde die Gutachter Dr. N und K nicht aufgefordert hatte, zu den beiden Vorgutachten der Bundespolizeidirektion Wien und des O Stellung zu nehmen, begründete sie doch unter Auswertung aller Gutachten und unter Bedachtnahme auf das zur Verfügung stehende Schriftmaterial schlüssig, warum den Gutachten des Dr. N und des K der Vorzug gegenüber den anderen Gutachten gebührt. Im. übrigen. bemerkte auch Dr. N zu den Vorgutachten, daß man gegenständlich nicht einfach ein fragliches Wort „Mann“ in Normalschrift mit demselben Wort aus einer stark verstellten Schriftprobe vergleichen könne. Diese beiden Materialien seien nämlich überhaupt nicht vergleichbar. Dazu sei aber noch zu bemerken, daß die Vorgutachter nicht im Besitz dieses Materials gewesen seien, welches nunmehr ihm (Dr. N) zur Verfügung gestanden sei.

1.4.14 Das am 7. Oktober 1986 fertiggestellte Gutachten des Sachverständigen K wurde zwar erst bei der Berufungsverhandlung vom 8. Oktober 1986 vorgelegt. Der Vertreter des Beschwerdeführers (= Beschwerdevertreter) kann dadurch aber nicht als überfordert angesehen werden. Denn es kam das Gutachten des K bei der Berufungsverhandlung nicht nur zur Verlesung, vielmehr wurde es auch laut Niederschrift über die Berufungsverhandlung vom anwesenden Sachverständigen ausführlich erläutert. Der Vertreter des Beschwerdeführers machte von der Möglichkeit, den Sachverständigen zu befragen und Stellung zu nehmen, reichlichen Gebrauch. Dazu ist auch noch in Rechnung zu stellen, daß das Gutachten des Sachverständigen K bereits das fünfte Schriftsachverständigengutachten zur Frage, wer das Lösungswort „M“ schrieb, war, es im wesentlichen nur die Feststellungen des Sachverständigen Dr. N erhärtete und schon auf Grund dessen den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers vor keine unbekannten Fragen stellen konnte. Daß das Gutachten des Sachverständigen K für den Beschwerdeführer (seinen Vertreter) nichts grundlegend neues brachte, ergibt sich auch aus der Beschwerdeergänzung, in der der Beschwerdeführer zum Ausdruck bringt, daß der Sachverständige K die Zusammenfassung über drei bereits erfolgte Gutachten abgab. Die Niederschrift über die Berufungsverhandlung vom

8. November 1986 weist den Vertreter des Beschwerdeführers als über das Beweisthema des Gutachtens des Sachverständigen K voll informiert aus.

1.4.15 Dem Antrag des Beschwerdeführers, einen Sachverständigen aus dem Fachgebiet der Neurologie beizuziehen, um zu klären, ob der Beschwerdeführer seine Schrift bei den Schriftproben verstellte oder ob es zu krankhaften, (seelischen) Veränderungen gekommen war, mußte die belangte Behörde nicht folgen, weil die Sachverständigen Dr. N und K krankhafte (seelische) Veränderungen auf Grund ihres Fachwissens klar und deutlich ausgeschlossen hatten. Das Verhalten des Beschwerdeführers bei der Schriftprobenabnahme durch den von ihm selbst beigezogenen Sachverständigen Si erhärtet diese Feststellung (siehe Punkt 1.3.3). Im übrigen wiesen den Gutachten des Dr. N und des K zufolge selbst die Schriftproben des Beschwerdeführers auf die Urheberschaft des Beschwerdeführers am Lösungswort „M“ hin, womit letztlich dahingestellt bleiben kann, ob sie verstellt oder krankhaft (seelisch) verändert waren. In Anbetracht der beiden schlüssigen Gutachten des Dr. N und des K war die belangte Behörde auch nicht verpflichtet, noch ein sechstes Schriftgutachten einzuholen oder neben dem Sachverständigen K auch den Sachverständigen Dr. N zur mündlichen Erörterung seines Gutachtens zu verhalten.

1.4.16 Daß die vorhandenen Schriftmerkmale ausreichen, um das Lösungswort „M“ dem Beschwerdeführer zuzuordnen, zeigt nicht nur schlüssig das Gutachten des K, sondern auch das Gutachten des Dr. N. Der Sachverständige K hat dem Beschwerdeführer (seinem Vertreter) in der Berufungsverhandlung vom 8. Oktober 1986 auch im Einklang mit den Denkgesetzen die Gründe hiefür dargetan, daß nämlich die Qualität und nicht die Quantität der Schriftmerkmale ausschlaggebend sei. Im übrigen hatte auch der Beschwerdeführer in der Stellungnahme zum Gutachten der Bundespolizeidirektion Wien vom 23. Mai 1984 eine eindeutige Feststellung der Urheberschaft am Lösungswort „Mann“ für möglich erachtet, wenn auch in der Richtung, eine detaillierte Vergleichung der Schriftmerkmale würde ergeben, daß die Lösungsworte „Mann“ mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit oder sogar mit ausschließlicher Sicherheit nicht dem Beschwerdeführer zuzuordnen seien. Im Schriftsatz vom 27. Juni 1983, in dem er die Bestellung des Dr. N zum Sachverständigen beantragte, hatte der Beschwerdeführer aufgezeigt, daß dieser Sachverständige auf Grund einer einzigen Unterschriftenprobe eine Unterschriftenleistung eindeutig habe zuordnen können; Im Schriftsatz vom 28. Juli 1983 vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, daß sich - bei Bestellung des Dr. N zum Sachverständigen - schon auf Grund der bisher vom Beschwerdeführer abgegebenen Schriftproben und des vorhandenen Schriftmaterials die Urheberschaft des Lösungswortes „Mann“ werde klären lassen.

1.4.17 Mit seiner Auffassung, betreffend die Auflösung des Kontos D und die Behebung am 14. Juli 1981 lägen im gesamten Akt keine schriftlichen Unterlagen vor, sodaß auch solche nicht den graphologischen Sachverständigen zur Verfügung gestellt hätten werden können, befindet sich der Beschwerdeführer im Irrtum, da der mit dem Lösungswort „Mann“ unterfertigte Auszahlungsbeleg vom 14. Juli 1981 im Original im Akt erliegt und auch den Schriftsachverständigen zur Verfügung stand.

2. Der Beschwerdeführer rügt hinsichtlich der Einkommensteuer für 1978 und der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1979 auch, daß die Abgabenbehörden ihr bei einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens zu übendes Ermessen nicht begründet hätten. Mit dieser Rüge ist der Beschwerdeführer insoweit im Recht, als die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens in der Tat in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt und die Ermessensübung auch zu begründen ist. Das Fehlen der Begründung bewirkt - auch in bezug auf den angefochtenen Bescheid - einen Verfahrensmangel (hg. Erkenntnisse vom 18. April 1985, Zl. 63/16/0182, und vom 29. Oktober 1985, Zl. 85/14/0071). Dieser Verfahrensmangel rechtfertigt aber nur dann eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides, wenn er im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wesentlich (relevant) ist, die Abgabenbehörde also bei seiner Vermeidung zu einem anderen Bescheid hätte kommen können (siehe neben den beiden eben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes auch sein Erkenntnis vom 16. Oktober 1986, Zlen. 85/16/0102, 0103). Dies ist aber nach der Lage des Beschwerdefalles auszuschließen, da einem Steuerpflichtigen, der Millionenbeträge der Einkommens- und Vermögensbesteuerung entzieht, ein berechtigtes Interesse an einer Wahrung der Rechtskraft der diese Besteuerung noch nicht vorsehenden Bescheide nicht zugebilligt werden kann (siehe nochmals das Erkenntnis Zlen. 85/16/0102, 0103), sodaß die amtswegige Wiederaufnahme nicht als unbillig anzusehen ist. Überlegungen der Zweckmäßigkeit - insbesondere auf Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen im Sinne des § 114 BAO - gebieten in einem solchen Fall geradezu die amtswegige Wiederaufnahme. Nur am Rande sei daher erwähnt, daß der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren zwar das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes in Abrede, nie aber

die Ermessensübung durch die Abgabenbehörden in Frage gestellt hatte. Daran aber, daß mit dem zusätzlichen Kaufpreis von 3 Mio S und mit dem seiner Veranlagung dienenden Sparbuch D neue Tatsachen hervorkamen, kann kein Zweifel bestehen. Daß bereits im Juni 1980 Verdachtsmomente in Richtung eines höheren als des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises vorlagen, ändert nichts daran, daß erst weitere Erhebungen den höheren Kaufpreis und das Sparbuch D als Tatsachen hervorbrachten.² Der Beschwerdeführer rügt hinsichtlich der Einkommensteuer für 1978 und der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1979 auch, daß die Abgabenbehörden ihr bei einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens zu übendes Ermessen nicht begründet hätten. Mit dieser Rüge ist der Beschwerdeführer insoweit im Recht, als die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens in der Tat in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt und die Ermessensübung auch zu begründen ist. Das Fehlen der Begründung bewirkt - auch in bezug auf den angefochtenen Bescheid - einen Verfahrensmangel (hg. Erkenntnisse vom 18. April 1985, Zl. 63/16/0182, und vom 29. Oktober 1985, Zl. 85/14/0071). Dieser Verfahrensmangel rechtfertigt aber nur dann eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides, wenn er im Sinne des Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera c, VwGG wesentlich (relevant) ist, die Abgabenbehörde also bei seiner Vermeidung zu einem anderen Bescheid hätte kommen können (siehe neben den beiden eben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes auch sein Erkenntnis vom 16. Oktober 1986, Zlen. 85/16/0102, 0103). Dies ist aber nach der Lage des Beschwerdefalles auszuschließen, da einem Steuerpflichtigen, der Millionenbeträge der Einkommens- und Vermögensbesteuerung entzieht, ein berechtigtes Interesse an einer Wahrung der Rechtskraft der diese Besteuerung noch nicht vorsehenden Bescheide nicht zugebilligt werden kann (siehe nochmals das Erkenntnis Zlen. 85/16/0102, 0103), sodaß die amtswegige Wiederaufnahme nicht als unbillig anzusehen ist. Überlegungen der Zweckmäßigkeit - insbesondere auf Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen im Sinne des Paragraph 114, BAO - gebieten in einem solchen Fall geradezu die amtswegige Wiederaufnahme. Nur am Rande sei daher erwähnt, daß der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren zwar das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes in Abrede, nie aber die Ermessensübung durch die Abgabenbehörden in Frage gestellt hatte. Daran aber, daß mit dem zusätzlichen Kaufpreis von 3 Mio S und mit dem seiner Veranlagung dienenden Sparbuch D neue Tatsachen hervorkamen, kann kein Zweifel bestehen. Daß bereits im Juni 1980 Verdachtsmomente in Richtung eines höheren als des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises vorlagen, ändert nichts daran, daß erst weitere Erhebungen den höheren Kaufpreis und das Sparbuch D als Tatsachen hervorbrachten.

3. Über die in der Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erwähnten in Rechtskraft erwachsenen Bescheide des Finanzamtes vom 28. Juli 1980 sprach die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid nicht ab. Schon damit gehen alle Einwände gegen diese Bescheide ins Leere.

4. Unberechtigt ist auch der Vorwurf des Beschwerdeführers, die 1981 abgeschlossene BP habe entgegen § 148 Abs. 3 BAO nochmals Zeiträume betroffen, die schon Gegenstand einer im Jahre 1980 abgeschlossenen BP gewesen wären. Mit diesem Vorwurf übersieht der Beschwerdeführer nämlich, daß die BP des Jahres 1981 im Zuge eines Finanzstrafverfahrens erfolgte und sich der BP-Bericht dementsprechend auch ausdrücklich auf § 99 Abs. 2 FinStrG bezieht. Nach dieser Gesetzesstelle gelten aber für derartige Prüfungen die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO nicht.⁴ Unberechtigt ist auch der Vorwurf des Beschwerdeführers, die 1981 abgeschlossene BP habe entgegen Paragraph 148, Absatz 3, BAO nochmals Zeiträume betroffen, die schon Gegenstand einer im Jahre 1980 abgeschlossenen BP gewesen wären. Mit diesem Vorwurf übersieht der Beschwerdeführer nämlich, daß die BP des Jahres 1981 im Zuge eines Finanzstrafverfahrens erfolgte und sich der BP-Bericht dementsprechend auch ausdrücklich auf Paragraph 99, Absatz 2, FinStrG bezieht. Nach dieser Gesetzesstelle gelten aber für derartige Prüfungen die einschränkenden Bestimmungen des Paragraph 148, Absatz 3, BAO nicht.

5. Eine Auseinandersetzung mit dem in der Beschwerde erwähnten Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des mit dem hier angefochtenen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens erübrigt sich, weil im Rahmen dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nur der angefochtene Bescheid selbst Gegenstand der Überprüfung durch den Gerichtshof sein kann.

6. Der Vertreter des Beschwerdeführers lehnte in der Berufungsverhandlung vom 8. Oktober 1986 den Berichterstatter (§ 283 Abs. 1 BAO) als befangen ab. Er hatte den mit dem Beschwerdeführer verschwägerten Zeugen AP, der schon vom Vorsitzenden bei Beginn der Zeugenaussage entsprechend belehrt worden war, während der Beantwortung einer Frage abermals auf das Recht hingewiesen, sich der Zeugenaussage zu entschlagen. Der Berichterstatter fragte hierauf den Vertreter des Beschwerdeführers, ob ihm das - es ging immerhin um einen vom Beschwerdeführer selbst namhaft

gemachten Zeugen - denn lieber wäre. Hierauf machte der Vertreter des Beschwerdeführers Befangenheit des Berichterstatters geltend. Der Berufungssenat gab dem Antrag keine Folge. In der Beschwerde (Beschwerdeergänzung) rügt der Beschwerdeführer - wie die Gegenschrift im Zusammenhalt mit dem Verwaltungsakt zeigt, offensichtlich unbegründet -, der Berichterstatter habe an der Beratung des Berufungssenates über den Ablehnungsantrag teilgenommen.6. Der Vertreter des Beschwerdeführers lehnte in der Berufungsverhandlung vom 8. Oktober 1986 den Berichterstatter (Paragraph 283, Absatz eins, BAO) als befangen ab. Er hatte den mit dem Beschwerdeführer verschwägerten Zeugen AP, der schon vom Vorsitzenden bei Beginn der Zeugenaussage entsprechend belehrt worden war, während der Beantwortung einer Frage abermals auf das Recht hingewiesen, sich der Zeugenaussage zu entschlagen. Der Berichterstatter fragte hierauf den Vertreter des Beschwerdeführers, ob ihm das - es ging immerhin um einen vom Beschwerdeführer selbst namhaft gemachten Zeugen - denn lieber wäre. Hierauf machte der Vertreter des Beschwerdeführers Befangenheit des Berichterstatters geltend. Der Berufungssenat gab dem Antrag keine Folge. In der Beschwerde (Beschwerdeergänzung) rügt der Beschwerdeführer - wie die Gegenschrift im Zusammenhalt mit dem Verwaltungsakt zeigt, offensichtlich unbegründet -, der Berichterstatter habe an der Beratung des Berufungssenates über den Ablehnungsantrag teilgenommen.

Zu dieser Rüge ist zu bemerken,- daß die Befangenheit vom (möglicherweise) befangenen Organ selbst wahrzunehmen ist (5 76 Abs. 1 BAO, Stoll, BAO-Handbuch, Seite 171). In einem Berufungssenat hat ein Beisitzer, bei dem ein Befangenheitsgrund zutrifft, selbst dem Senatsvorsitzenden Mitteilung zu machen, der seinerseits für Ersatz zu sorgen hat (§ 283 Abs. 3 BAO). \Ein Ablehnungsrecht der Partei gegenüber einem Senatsmitglied besteht nur bei einer Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit im Sinne des § 283 Abs. 4 BAO (siehe auch Stoll, a.a.O., Seite 675). Eine solche Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit hat der Beschwerdeführer jedoch nie behauptet, sodaß ihm auch kein Ablehnungsrecht zustand. Wenn die belangte Behörde (in der Berufungsverhandlung) dennoch über den Ablehnungsantrag in der Sache entschied, hat sie zwar gegen Verfahrensvorschriften verstoßen, doch ist nicht zu erkennen, daß sie ohne diesen Verstoß zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Dies vor allem deshalb nicht, weil der angefochtene Bescheid zutreffend davon ausgeht, daß die gegenständliche Frage des Berichterstatters an den Vertreter des Beschwerdeführers noch auf keine Befangenheit des Berichterstatters schließen läßt, auch sonst nichts für eine solche Befangenheit spricht und der Beschwerdeführer in den vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts erstatteten Schriftsätzen auch gar keine Befangenheit des Berichterstatters dartut, sondern nur die angebliche Teilnahme des Berichterstatters an der Beratung über den Ablehnungsantrag beanstandet. Der Beschwerdeführer führt gegen den angefochtenen Bescheid auch ins Treffen, die belangte Behörde habe die Höhe des aus dem Verkauf des Hotelbetriebes erzielten Veräußerungsgewinnes ungeprüft aus den Feststellungen des Finanzamtes übernommen. Dazu war sie jedoch berechtigt. Beruht doch die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durch das Finanzamt (die BP) auf der Berechnung in der Beilage zur Gewerbesteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 1978. Die BP teilte den zusätzlichen Verkaufspreis (3 Mio S) lediglich in dem sich aus der Beilage zur Gewerbesteuererklärung für 1978 ergebenden Verhältnis auf- Grund -und Boden und -das. übrige Betriebsvermögen (insbesondere Gebäude) auf. Diese Aufteilung ist in Tz 9 des BP-Berichtes vom 24. November 1981 offengelegt. Der Beschwerdeführer hat gegen diese Aufteilung wie überhaupt gegen die Berechnung des Veräußerungsgewinnes in keinem Stadium des Verwaltungsverfahrens Einwände erhoben. Wenn der Beschwerdeführer nunmehr in der Beschwerdeergänzung meint, es wäre für den privat bewohnten Teil des Hotels aus dem Veräußerungsgewinn ein (Privat-)Anteil auszuschneiden gewesen, so verstößt er damit jedenfalls deshalb gegen das aus § 41 Abs. 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot, weil nicht schon jede private Nutzung den privat genutzten Gebäudeteil zum Privatvermögen macht, sondern ist grundsätzlich erst eine Privatnutzung von zumindest 20 % (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhand-buch2, § 4 Tz 37, und die dort angeführte Rechtsprechung). Für eine private Nutzung des Hotelgebäudes in diesem Ausmaß boten jedoch weder das Vorbringen des Beschwerdeführers noch die Akten des Verwaltungsverfahrens einen Anhaltspunkt. Zu dieser Rüge ist zu bemerken,- daß die Befangenheit vom (möglicherweise) befangenen Organ selbst wahrzunehmen ist (5 76 Absatz eins, BAO, Stoll, BAO-Handbuch, Seite 171). In einem Berufungssenat hat ein Beisitzer, bei dem ein Befangenheitsgrund zutrifft, selbst dem Senatsvorsitzenden Mitteilung zu machen, der seinerseits für Ersatz zu sorgen hat (Paragraph 283, Absatz 3, BAO). \Ein Ablehnungsrecht der Partei gegenüber einem Senatsmitglied besteht nur bei einer Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit im Sinne des Paragraph 283, Absatz 4, BAO (siehe auch Stoll, a.a.O., Seite 675). Eine solche Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit hat der Beschwerdeführer jedoch nie behauptet, sodaß ihm auch kein Ablehnungsrecht zustand. Wenn die belangte Behörde (in der Berufungsverhandlung) dennoch über den Ablehnungsantrag in der Sache entschied, hat sie zwar

gegen Verfahrensvorschriften verstoßen, doch ist nicht zu erkennen, daß sie ohne diesen Verstoß zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Dies vor allem deshalb nicht, weil der angefochtene Bescheid zutreffend davon ausgeht, daß die gegenständliche Frage des Berichterstatters an den Vertreter des Beschwerdeführers noch auf keine Befangenheit des Berichterstatters schließen läßt, auch sonst nichts für eine solche Befangenheit spricht und der Beschwerdeführer in den vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts erstatteten Schriftsätzen auch gar keine Befangenheit des Berichterstatters dartut, sondern nur die angebliche Teilnahme des Berichterstatters an der Beratung über den Ablehnungsantrag beanstandet. Der Beschwerdeführer führt gegen den angefochtenen Bescheid auch ins Treffen, die belangte Behörde habe die Höhe des aus dem Verkauf des Hotelbetriebes erzielten Veräußerungsgewinnes ungeprüft aus den Feststellungen des Finanzamtes übernommen. Dazu war sie jedoch berechtigt. Beruht doch die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durch das Finanzamt (die BP) auf der Berechnung in der Beilage zur Gewerbesteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 1978. Die BP teilte den zusätzlichen Verkaufspreis (3 Mio S) lediglich in dem sich aus der Beilage zur Gewerbesteuererklärung für 1978 ergebenden Verhältnis auf- Grund -und Boden und -das übrige Betriebsvermögen (insbesondere Gebäude) auf. Diese Aufteilung ist in Tz 9 des BP-Berichtes vom 24. November 1981 offengelegt. Der Beschwerdeführer hat gegen diese Aufteilung wie überhaupt gegen die Berechnung des Veräußerungsgewinnes in keinem Stadium des Verwaltungsverfahrens Einwände erhoben. Wenn der Beschwerdeführer nunmehr in der Beschwerdeergänzung meint, es wäre für den privat bewohnten Teil des Hotels aus dem Veräußerungsgewinn ein (Privat-)Anteil auszuschneiden gewesen, so verstößt er damit jedenfalls deshalb gegen das aus Paragraph 41, Absatz eins, VwGG abzuleitende Neuerungsverbot, weil nicht schon jede private Nutzung den privat genutzten Gebäudeteil zum Privatvermögen macht, sondern ist grundsätzlich erst eine Privatnutzung von zumindest 20 % (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch2, Paragraph 4, Tz 37, und die dort angeführte Rechtsprechung). Für eine private Nutzung des Hotelgebäudes in diesem Ausmaß boten jedoch weder das Vorbringen des Beschwerdeführers noch die Akten des Verwaltungsverfahrens einen Anhaltspunkt.

Auch die Einreden gegen die offengelegte Aufteilung des zusätzlichen Verkaufspreises (3 Mio S) auf Grund und Boden und sonstiges Betriebsvermögen (Gebäude) hätten bereits im Verwaltungsverfahren erhoben werden müssen. Sämtliche erst in der Beschwerdeergänzung vorgebrachten Tatsachen, die für eine andere Aufteilung als jene durch die BP sprechen sollen, unterliegen ebenfalls dem Neuerungsverbot. Der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf, die Abgabenbehörden hätten dem Beschwerdeführer hinsichtlich des neuen Sachverhaltes „Gesamtkaufpreis 11 Mio S“ Parteiengehör einräumen müssen, grenzt an Mutwillen: Das gesamte, mit dem angefochtenen Bescheid abgeschlossene Verwaltungsverfahren ging im wesentlichen um diesen neuen Sachverhalt.

Die Art der Berechnung des Veräußerungsgewinnes ist anhand der erwähnten Beilage zur Gewerbesteuererklärung für 1978 und der Darstellungen in den Tz 9 und 10 des BP-Berichtes vom 24. November 1981 unschwer nachzuvollziehen. Tz 10 dieses Berichtes erweist zudem die Einrede des Beschwerdeführers, die bei Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigenden Freibeträge wären außer acht gelassen worden, als aktenwidrig.

8. Die mangelhafte Begründung des angefochtenen Bescheides zur Vermögensteuer ab 1. Jänner 1979 und 1. Jänner 1980 wird in der Beschwerde zwar behauptet, nicht aber näher dargetan. Der angefochtene Bescheid selbst erweist die Begründung als ausreichend. Daß die Berufungen gegen die Vermögensteuerbescheide zum 1. Jänner 1979 und 1. Jänner 1980 als Anträge auf Durchführung einer Neuveranlagung zu werten waren, ist eine durch den Inhalt der Berufungen nicht gedeckte Annahme des Beschwerdeführers, abgesehen davon, daß eine solche Neuveranlagung nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides ist.

9. Auch bezüglich der Einkünfte des Beschwerdeführers aus Kapitalvermögen läßt der angefochtene Bescheid den - vom Beschwerdeführer nicht näher ausgeführten - Begründungsmangel nicht erkennen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers aber die Abgabenbehörde habe das Sparbuch C gepfändet, das gepfändete Sparbuch wäre sofort zu realisieren gewesen, womit keine beim-Einkommen zu erfassenden Zinsen, aber auch keine Säumniszuschläge und (offenbar Stundungs-)Zinsen angefallen wären, verstößt ebenfalls gegen das Neuerungsverbot. Überdies kann die Frage, ob und wann ein gepfändetes Sparbuch zu verwerten war, nicht Gegenstand eines die Abgabenfestsetzung betreffenden Verfahrens sein. Die Zinsen aus dem gepfändeten und nicht verwerteten Sparbuch des Beschwerdeführers waren jedenfalls diesem zuzurechnen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., § 2 Tz 12 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es ist daher nur der Vollständigkeit halber festzuhalten, daß das Sparbuch C nach dem mit den Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Vollstreckungsakt erst am 19. März 1980,

also erst im letzten Streitjahr, gepfändet wurde. Über Säumniszuschläge und Stundungszinsen spricht der angefochtene Bescheid nicht ab. 9. Auch bezüglich der Einkünfte des Beschwerdeführers aus Kapitalvermögen läßt der angefochtene Bescheid den - vom Beschwerdeführer nicht näher ausgeführten - Begründungsmangel nicht erkennen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers aber die Abgabenbehörde habe das Sparbuch C gepfändet, das gepfändete Sparbuch wäre sofort zu realisieren gewesen, womit keine beim-Einkommen zu erfassenden Zinsen, aber auch keine Säumniszuschläge und (offenbar Stundungs-)Zinsen angefallen wären, verstößt ebenfalls gegen das Neuerungsverbot. Überdies kann die Frage, ob und wann ein gepfändetes Sparbuch zu verwerten war, nicht Gegenstand eines die Abgabenfestsetzung betreffenden Verfahrens sein. Die Zinsen aus dem gepfändeten und nicht verwerteten Sparbuch des Beschwerdeführers waren jedenfalls diesem zuzurechnen (vergleiche Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., Paragraph 2, Tz 12 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es ist daher nur der Vollständigkeit halber festzuhalten, daß das Sparbuch C nach dem mit den Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Vollstreckungsakt erst am 19. März 1980, also erst im letzten Streitjahr, gepfändet wurde. Über Säumniszuschläge und Stundungszinsen spricht der angefochtene Bescheid nicht ab.

10. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers sei nochmals festgehalten, daß der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ablehnte, die verfassungsrechtlichen Bedenken, also nicht als ausreichend für eine Sachentscheidung erachtete. Zudem geht der Beschwerdeführer bei seinen verfassungsrechtlichen Überlegungen von unzutreffenden Voraussetzungen aus. Die im Wege der automatisierten Datenverarbeitung erlassenen Bescheide des Finanzamtes ergingen nicht auf Grund der Bestimmung des § 18 Abs. 4 letzter Satz AVG in der Fassung der Novelle 1982 (BGBl. Nr. 199), sondern gemäß § 96 letzter Satz BAO in der 1981 noch geltenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 134/1969, einer Bestimmung, die der Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis vom 1. März 1974, B 331/73, für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtete. Der Beschwerdeführer irrt aber auch, wenn er meint, der letzte Satz des § 18 Abs. 4 AVG in der genannten Fassung wäre aufgehoben worden. Vielmehr erklärte der Verfassungsgerichtshof mit seinen Erkenntnissen vom 21. Juni 1985, G 37/85, und vom 16. Dezember 1987, G 110, 111/87 ff, diese Vorschrift ebenfalls für verfassungsrechtlich unbedenklich. 10. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers sei nochmals festgehalten, daß der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ablehnte, die verfassungsrechtlichen Bedenken, also nicht als ausreichend für eine Sachentscheidung erachtete. Zudem geht der Beschwerdeführer bei seinen verfassungsrechtlichen Überlegungen von unzutreffenden Voraussetzungen aus. Die im Wege der automatisierten Datenverarbeitung erlassenen Bescheide des Finanzamtes ergingen nicht auf Grund der Bestimmung des Paragraph 18, Absatz 4, letzter Satz AVG in der Fassung der Novelle 1982 (BGBl. Nr. 199), sondern gemäß Paragraph 96, letzter Satz BAO in der 1981 noch geltenden Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 134 aus 1969,, einer Bestimmung, die der Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis vom 1. März 1974, B 331/73, für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtete. Der Beschwerdeführer irrt aber auch, wenn er meint, der letzte Satz des Paragraph 18, Absatz 4, AVG in der genannten Fassung wäre aufgehoben worden. Vielmehr erklärte der Verfassungsgerichtshof mit seinen Erkenntnissen vom 21. Juni 1985, G 37/85, und vom 16. Dezember 1987, G 110, 111/87 ff, diese Vorschrift ebenfalls für verfassungsrechtlich unbedenklich.

11. Der Beschwerdeführer vermochte somit keine Rechts-widrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Seine Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 11. Der Beschwerdeführer vermochte somit keine Rechts-widrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Seine Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243.

Wien, am 28. Februar 1989

Schlagworte

"zu einem anderen Bescheid"

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1989:1988140052.X00

Im RIS seit

28.02.1989

Zuletzt aktualisiert am

17.03.2026

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at