

TE Vwgh Erkenntnis 1988/12/14 84/13/0063

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.12.1988

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §166;

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs1;

BAO §185;

BAO §186;

BAO §295 Abs1;

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 § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 185 heute

2. BAO § 185 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

3. BAO § 185 gültig von 01.01.1962 bis 28.02.2014

1. BAO § 186 heute

2. BAO § 186 gültig ab 26.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

3. BAO § 186 gültig von 19.04.1980 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 295 heute

2. BAO § 295 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. BAO § 295 gültig von 08.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

4. BAO § 295 gültig von 01.01.2021 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2020

5. BAO § 295 gültig von 01.09.2019 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019

6. BAO § 295 gültig von 01.01.2014 bis 31.08.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013

7. BAO § 295 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

8. BAO § 295 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011

9. BAO § 295 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1989, 215;

Spruch

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des WP in W, vertreten durch Dr. Nikolaus Lehner, Rechtsanwalt in Wien I, Mahlerstraße 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. Dezember 1983, Zl. 6/1-1396/19/79, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1968 bis 1976, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1969 bis 1976, Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des WP in W, vertreten durch Dr. Nikolaus Lehner, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Mahlerstraße 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. Dezember 1983, Zl. 6/1-1396/19/79, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1968 bis 1976, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975 und Vermögensteuer ab dem 1. Jänner 1969 bis 1976,

1. den Beschluss gefasst:

Der Antrag auf Aufhebung der erstinstanzlichen Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1968 bis 1976, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1969 bis 1976 sowie Vermögensteuer ab dem 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1976 wird zurückgewiesen.

2. Zu Recht erkannt:

Soweit sich der angefochtene Bescheid auf Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1968 bezieht, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.930,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren als Einzelunternehmer (Inhaber der Firma "F & Co KG") einen Handel mit Gold, Münzen und Juwelen. Auf Grund einer Betriebsprüfung für die Jahre 1968 bis 1976 ergingen - zum Teil im wieder aufgenommenen Verfahren - Bescheide betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1968 bis 1976; Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975 und Vermögensteuer zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1976. Der Beschwerdeführer erhob gegen sämtliche Abgaben- und Feststellungsbescheide Berufung. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Der Beschwerdeführer bekämpft diese Entscheidung ihrem gesamten Inhalt nach, beantragt ihre Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt weiters ausdrücklich auch die Aufhebung aller "erstinstanzlichen Abgaben- und Feststellungsbescheide".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

1. Antrag auf Aufhebung der erstinstanzlichen Bescheide:

Gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG kann gegen einen Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet, nach Erschöpfung des Instanzenzuges. Der Überprüfung und allfälligen Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegen daher nur letztinstanzliche Entscheidungen. Der Antrag des Beschwerdeführers, die erstinstanzlichen Abgaben- und Feststellungsbescheide aufzuheben, war daher gemäß § 34 VwGG mit Beschluss zurückzuweisen. Gemäß Artikel 131, Absatz eins, Ziffer eins, B-VG kann gegen einen Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet, nach Erschöpfung des

Instanzenzuges. Der Überprüfung und allfälligen Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegen daher nur letztinstanzliche Entscheidungen. Der Antrag des Beschwerdeführers, die erstinstanzlichen Abgaben- und Feststellungsbescheide aufzuheben, war daher gemäß Paragraph 34, VwGG mit Beschluss zurückzuweisen.

2. Verjährung der Abgaben für das Jahr 1968 (Beschwerdepunkt 1):

Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung der Bescheide betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1968, weil für diese Abgaben mit Ablauf des Jahres 1983 die "absolute Verjährung" eingetreten sei. Gemäß § 209 Abs. 3 zweiter Halbsatz BAO in der bei Erlassung des angefochtenen Bescheides geltenden Fassung darf ein Abgabenanspruch nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit seiner Entstehung (§ 4 BAO) 15 Jahre verstrichen sind. Der Beschwerdeführer weist zu Recht darauf hin, dass die 15-jährige Frist für die Geltendmachung der mit Ablauf des Kalenderjahres 1968 entstandenen Abgabenansprüche mit Ablauf des Kalenderjahres 1983 geendet ist. Da der angefochtene Bescheid erst am 31. Jänner 1984 zugestellt und damit erlassen wurde, erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt als begründet (vgl. auch das hg. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1986, Zlen. 83/13/0109, 0139). Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung der Bescheide betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1968, weil für diese Abgaben mit Ablauf des Jahres 1983 die "absolute Verjährung" eingetreten sei. Gemäß Paragraph 209, Absatz 3, zweiter Halbsatz BAO in der bei Erlassung des angefochtenen Bescheides geltenden Fassung darf ein Abgabenanspruch nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit seiner Entstehung (Paragraph 4, BAO) 15 Jahre verstrichen sind. Der Beschwerdeführer weist zu Recht darauf hin, dass die 15-jährige Frist für die Geltendmachung der mit Ablauf des Kalenderjahres 1968 entstandenen Abgabenansprüche mit Ablauf des Kalenderjahres 1983 geendet ist. Da der angefochtene Bescheid erst am 31. Jänner 1984 zugestellt und damit erlassen wurde, erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt als begründet vergleiche auch das hg. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1986, Zlen. 83/13/0109, 0139).

3. Schätzungsbefugnis für das Jahr 1968 (Beschwerdepunkt 2):

Mit Rücksicht auf die Ausführungen unter Punkt 2 erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob für das Jahr 1968 die Schätzungsberechtigung der belangten Behörde gegeben war, weil für den genannten Zeitraum der Berufung des Beschwerdeführers betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer im vollen Umfang stattzugeben gewesen wäre (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1981, B 67/77-36). Mit Rücksicht auf die Ausführungen unter Punkt 2 erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob für das Jahr 1968 die Schätzungsberechtigung der belangten Behörde gegeben war, weil für den genannten Zeitraum der Berufung des Beschwerdeführers betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer im vollen Umfang stattzugeben gewesen wäre vergleiche das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1981, B 67/77-36).

4. Schätzungsbefugnis für das Jahr 1969 (Beschwerdepunkt 3):

Der Beschwerdeführer bekämpft die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde. Diese stützt sich u.a. auf die Feststellung des Betriebsprüfers (Tz. 16 des Berichtes), dass der Beschwerdeführer bei der Girozentrale ein Konto unterhalten habe (Kontonummer n. nnn), auf dem beträchtliche, in den Büchern nicht erfasste Zahlungen eingegangen seien. Der Beschwerdeführer hat hiezu erklärt, Waren an "gute Bekannte oder an hochgestellte Persönlichkeiten" mit geringer Gewinnspanne verkauft zu haben. Die Belege seien in der Folge vernichtet worden. Auch in der Beschwerde wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe zugegeben, dass er das genannte Konto "für Schwarzumsätze" verwendet habe. Dies besage aber nicht, dass alle Gutschriftsbuchungen Schwarzumsätze dargestellt hätten. Die für das Jahr 1969 auf dem Konto festgestellten Gutschriften betrugen insgesamt S 165.354,80. Abgesehen davon, dass der Betriebsprüfer und ihm folgend die belangte Behörde der Schätzung für die Jahre 1968 bis 1974 einen in diesem Zeitraum erfolgten ungeklärten Vermögenszuwachs (S 41,951.000,-- laut Betriebsprüfung und S 33,966.895,-- laut Berufungsentscheidung) zu Grunde gelegt hat, berechtigt die unbestrittene Feststellung von Schwarzgeschäften des Beschwerdeführers zweifellos zur Schätzung. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass - wie der Beschwerdeführer meint - möglicherweise nicht alle Gutschriften auf dem bei der Girozentrale geführten Konto des Beschwerdeführers Schwarzumsätze dargestellt haben. (Das Ausmaß der Schätzung wird unter diesem Beschwerdepunkt nicht bekämpft.) Ebenso ist es unmaßgeblich, dass das Jahr 1969 bereits von einer früheren Betriebsprüfung erfasst worden war. Was schließlich das Bestreiten des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes betrifft, so genügt es darauf hinzuweisen, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens im Verwaltungsverfahren für

keines der Streitjahre bekämpft wurde, und dass daher hierüber mit dem angefochtenen Bescheid auch nicht abgesprochen wurde. Selbst wenn man die Ausführungen in der Berufung vom 23. Februar 1979 betreffend das Fehlen von Wiederaufnahmsgründen als Bekämpfung jener Bescheide werten wollte, mit denen die Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren verfügt worden war, so wären die inhaltlich so zu verstehenden Berufungen als verspätet zurückzuweisen gewesen, weil die vom Beschwerdeführer gestellten Anträge, auf Grund derer die Berufungsfrist insgesamt auf mehr als ein halbes Jahr verlängert worden war, keinerlei Hinweise darauf enthielten, dass auch die Wiederaufnahme der Verfahren Gegenstand der Berufungen gegen die Sachbescheide sein werde. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

5. Ansatz des für die Vermögenszuwachsrechnung maßgebenden Anfangsvermögens zum 1. Jänner 1968 (Beschwerdepunkt 4):

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen den Ansatz eines Anfangsvermögens zum 1. Jänner 1968 für Zwecke der Vermögenszuwachsrechnung im Ausmaß von nur S 1,250.000,--. In Wirklichkeit habe das Anfangsvermögen rund S 10,000.000,-- betragen. Der Differenzbetrag von S 8,500.000,-- habe sich aus verschiedenen Vermögenswerten zusammengesetzt. Diese seien "aus Steuerverkürzungen in den Jahren vor 1968 entstanden". Genaue Angaben könnten nicht gemacht werden, weil sämtliche Geschäftsunterlagen von der Finanzbehörde bzw. vom Gericht sichergestellt worden und dem Beschwerdeführer daher nicht zugänglich seien. Durch "die übereilte Anberaumung" der mündlichen Berufungsverhandlung sei es dem Beschwerdeführer auch nicht möglich gewesen, in die Bücher Einsicht zu nehmen. Dem Beschwerdeführer sei nicht mitgeteilt worden, dass die belangte Behörde seinem Berufungsvorbringen in diesem Punkt keinen Glauben schenken würde. Es sei ihm daher auch die Möglichkeit genommen worden, den Zeugen Helmut W. zum Beweis dafür namhaft zu machen, dass er über ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von mehreren Millionen Schilling verfügt habe.

Die belangte Behörde hat auf die Niederschrift vom 14. März 1977 verwiesen. Darin war die Aussage des Beschwerdeführers festgehalten worden, dass die Angaben betreffend seine Vermögensverhältnisse, somit auch jene betreffend sein Vermögen zum 1. Jänner 1968 wahrheitsgemäß erfolgt seien. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 21. Juli 1983 wurde seitens des Beschwerdeführers dazu vorgebracht, seine damaligen Angaben seien falsch gewesen. Er habe "die 10 Millionen Schilling damals noch nicht als Vermögensteil erklären (können), weil die 10-jährige Verjährungsfrist für die Verheimlichung von die Vermögensteuer zum 1.1.1968 berührenden Vermögensteilen noch nicht verstrichen war".

Dieses Verhalten spricht nicht für die Glaubwürdigkeit der Angaben des Beschwerdeführers betreffend seine Vermögensverhältnisse. Es wäre an ihm gelegen gewesen, konkrete Umstände vorzubringen, die geeignet gewesen wären, seine ursprünglichen Aussagen als unwahr zu erkennen. Nichts dergleichen hat der Beschwerdeführer getan. Erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wird der Zeuge Helmut W. namhaft gemacht, von dem behauptet wird, er hätte über die Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers zum 1. Jänner 1968 zweckdienliche Auskünfte erteilen können. Dem Argument, die belangte Behörde habe nicht erkennen lassen, dass sie dem (unbewiesenen) Vorbringen des Beschwerdeführers keinen Glauben schenken würde, weshalb die Namhaftmachung des Zeugen im Verwaltungsverfahren unterblieben sei, ist entgegenzuhalten, dass für den Beschwerdeführer schon deswegen die Notwendigkeit bestand, die Darstellung seiner Vermögenssituation zum 1. Jänner 1968 mit allen ihm zur Verfügung stehenden zweckdienlichen Beweismitteln zu untermauern, weil er diesbezüglich die Unwahrheit seiner ursprünglichen Angaben behauptete und sein Verhalten überdies damit begründete, er habe nach Aufdeckung seines abgabenunehrlichen Verhaltens bei weiteren Abgabenhinterziehungen den Ablauf der Verjährung erreichen wollen.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er sei in der Wahrnehmung seiner Rechte durch die übereilte Anberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung behindert worden, ist ebenfalls ungeeignet, um eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Für die Einbringung der Berufung selbst stand dem Beschwerdeführer eine Frist von insgesamt mehr als acht Monaten zur Verfügung (Zustellung der angefochtenen Bescheide am 31. Mai 1978, Einbringung der Berufung nach zahlreichen Fristverlängerungsansuchen und einem Antrag gemäß § 245 Abs. 2 BAO am 23. Februar 1979). Mit Schreiben vom 5. Juni 1981 hat das Landesgericht für Strafsachen Wien der belangten Behörde mitgeteilt, dass kein Einwand dagegen bestehe, dem Beschwerdeführer bzw. dessen Verteidiger "Einsicht" in die beschlagnahmten Unterlagen zu geben. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er sei in der Wahrnehmung seiner Rechte durch die übereilte Anberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung behindert worden, ist ebenfalls ungeeignet, um eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Für die Einbringung der Berufung

selbst stand dem Beschwerdeführer eine Frist von insgesamt mehr als acht Monaten zur Verfügung (Zustellung der angefochtenen Bescheide am 31. Mai 1978, Einbringung der Berufung nach zahlreichen Fristverlängerungsansuchen und einem Antrag gemäß Paragraph 245, Absatz 2, BAO am 23. Februar 1979). Mit Schreiben vom 5. Juni 1981 hat das Landesgericht für Strafsachen Wien der belangten Behörde mitgeteilt, dass kein Einwand dagegen bestehe, dem Beschwerdeführer bzw. dessen Verteidiger "Einsicht" in die beschlagnahmten Unterlagen zu geben.

Mit Schreiben vom 20. Juni 1983 hat der Steuerberater des Beschwerdeführers selbst auf die Möglichkeit hingewiesen, "in den strittigen Fragen die dafür nötigen Unterlagen direkt bei der FLD einzusehen, oder in gezielter Auswahl Fotokopien anzufertigen". Gleichzeitig wurde zwar behauptet, es verstehe sich von selbst, dass mit dieser Möglichkeit der Beweisnotstand nicht abgewendet worden sei; der Beschwerdeführer ist aber jede Begründung dafür schuldig geblieben, warum dieser "Beweisnotstand" durch die Möglichkeit einer umfassenden Einsichtnahme in jene Unterlagen, deren Inhalt angeblich Aufschluss über seine abgabenrechtlichen Belange hätte geben können, nicht beseitigt wurde. Schließlich kann der Gerichtshof auch nicht finden, dass die für Juli 1983, also mehr als vier Jahre nach Einlangen der Berufung, angesetzte mündliche Berufungsverhandlung als "übereilt" anberaumt anzusehen wäre.

Was die Festsetzung des Anfangsvermögens bei einer Vermögenszuwachsrechnung anlangt, so ist grundsätzlich zu sagen, dass der Abgabenbehörde keine unschlüssige Beweiswürdigung anzulasten ist, wenn sie ungeachtet eines teilweise erwiesenermaßen unwahren Vorbringens des Abgabepflichtigen nicht den Schluss zieht, dass alle Aussagen des Abgabepflichtigen unwahr sind, sondern jene Teile davon als unbedenklich ihrer Sachverhaltsfeststellung zu Grunde legt, bei denen kein konkreter Anlass zu Zweifeln besteht. Dies war aber bezüglich der Angaben des Beschwerdeführers betreffend sein Anfangsvermögen zum 1. Jänner 1968 der Fall. Die Beschwerde erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

6. Sparbuch Winterbank (Beschwerdepunkte 5 und 6):

In die Vermögenszuwachsrechnung wurde u.a. auch ein Sparbuch beim Bankhaus Winter miteinbezogen. Das Sparbuch wies zum 31. Dezember 1974 eine Einlage in Höhe von 18 Millionen Schilling auf. Der Beschwerdeführer bestreitet, Eigentümer dieses Betrages gewesen zu sein. Im Verwaltungsverfahren hat er im wesentlichen vorgebracht, es habe sich dabei um Vermögen seiner "Erbtante" AJ gehandelt. Diese sei seit den Dreißigerjahren im Besitz alter Golddukatn gewesen. 1969 habe sie den Beschwerdeführer beauftragt, diese Münzen nach und nach zu verkaufen. Der Erlös sei auf dem Sparbuch bei der Winter Bank eingelegt worden. 1976 habe der Beschwerdeführer rund 13 Millionen Schilling (Gold und Geld) an den in Südamerika wohnhaften Neffen der AJ, BJ "ohne Zeugen und ohne Quittung" ausgehändigt.

In der Beschwerde wird richtig gestellt, dass die Geldübergabe nicht an BJ, sondern an dessen Bruder SJ erfolgt sei. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, "dass die Verlassenschaftssache nach AJ auf kein derartiges Vermögen hindeutet und Frau AJ auch nicht hinsichtlich eines solchen Vermögens zu Lebzeiten zur Vermögensteuer herangezogen worden war". Erklärt wird dies damit, "dass Dukatenbestände alter Prägung vor vielen Jahren relativ billig gesammelt werden konnten und die alte Frau den wahren, allmählich entstandenen Wert nicht erkannt haben dürfte".

Als Verfahrensmangel wird der belangten Behörde zunächst angelastet, sie habe es unterlassen, SJ als Zeugen für den behaupteten Empfang von Werten im Ausmaß von ca. 13 Millionen Schilling einzuvernehmen, obwohl sich J "alle zwei bis drei Jahre" auf Urlaub in Österreich befände. Dazu ist zu sagen, dass der Beschwerdeführer die zeugenschaftliche Einvernahme des SJ nie beantragt und noch in seiner Berufung stets den BJ als angeblichen Empfänger der 13 Millionen Schilling namhaft gemacht hat.

Abgesehen davon erscheinen die Zweifel der belangten Behörde an der Darstellung des Beschwerdeführers aus folgenden Gründen durchaus berechtigt:

Ein Mitarbeiter des Steuerberaters des Beschwerdeführers, RD hat in der mündlichen Berufungsverhandlung folgende Aussage gemacht:

"Ich kann mich als Zeuge für einen Vorfall anbieten, der etwa drei Jahre zurückliegt. Damals ist BJ aus Sao Paulo zu einem Kuraufenthalt in Österreich gewesen. Bei dieser Gelegenheit hat der Beschwerdeführer in meinem Beisein Herrn BJ gebeten, eine Bestätigung darüber auszustellen, dass er aus der Verlassenschaft nach der Tante J S 13.000.000,- und 20.000 Golddukatn erhalten hat. BJ war dieser Bitte nicht verschlossen, hat aber in der Folge eine von mir verfasste Erklärung, die notariell noch beglaubigt werden sollte, trotz Zusage nicht unterfertigt. Später hat

dann BJ vom Beschwerdeführer für die Unterfertigung ein Honorar von S 20.000,-- verlangt, was der Beschwerdeführer empört zurückgewiesen hat. Bei dem Gespräch mit BJ hat dieser in meinem Beisein bestätigt, dass die zu bestätigenden Fakten sich tatsächlich zugetragen haben und der Wahrheit entsprechen."

In der Beschwerde wird nicht nur der Vorname des J mit S richtig gestellt, sondern es wird auch darauf hingewiesen, dass J statt S 20.000,-- 20.000 Dollar für die von ihm erwünschte Bestätigung verlangt habe. Der Beschwerdeführer gibt selbst zu, dass die Aussage des RD in der Richtung verstanden werden könne, dass J "eine Gefälligkeitsbeurkundung zugesagt habe, die der Wahrheit nicht entsprechen müsse". Dafür spricht in der Tat, wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat, dass J für seine Bestätigung Geld verlangt hat. Der Umstand, dass dies nicht S 20.000,--, sondern Dollar 20.000 gewesen sein sollen, ist geeignet, diesen Verdacht eher noch zu bestärken, weil es nicht üblich ist, für die wahrheitsgemäße Bestätigung des Empfanges von Geld oder Geldeswert Geldbeträge zu fordern, noch dazu in solcher Höhe. Der Beschwerdeführer irrt, wenn er meint, die belangte Behörde habe das Beweisthema verfehlt, indem sie sich nicht mit der Glaubwürdigkeit des Zeugen RD bzw. mit seiner Aussage auseinander gesetzt hat. Auch der letzte - entgegen der Mutmaßung des Beschwerdeführers ordnungsgemäß protokollierte - Satz der Zeugenaussage besagt lediglich, dass B (richtig S) J im Beisein Ds den Empfang von 13 Millionen Schilling plus 20.000 Golddukaten zugegeben habe. Da J sich bereit erklärt hatte, eine derartige Bestätigung schriftlich zu geben, war es nur folgerichtig, dass er dem Zeugen D gegenüber die inhaltliche Richtigkeit der zugesagten Bestätigung betonte, zumal er wohl annehmen konnte, dass sich D als Mitarbeiter des Steuerberaters des Beschwerdeführers nicht ohne weiteres zum Mitwisser einer falschen Bestätigung machen lassen würde. So gesehen konnte die belangte Behörde die Aussage des D im vollen Umfang als unbedenklich ansehen und trotzdem zu dem Ergebnis gelangen, dass die Empfangsbestätigung des J für die dieser S 20.000,-- (laut Beschwerde sogar 20.000 Dollar) verlangt hatte, mit größter Wahrscheinlichkeit "Gefälligkeitscharakter" gehabt hätte.

Unter dem Beschwerdepunkt 6 bringt der Beschwerdeführer vor, die Vermögenszuwachsrechnung sei in sich un schlüssig. Die gleichmäßige Verteilung des ungeklärten Vermögenszuwachses auf sieben Jahre (1968 bis 1974) mit je S 5,993.000,-- durch den Betriebsprüfer bzw. S 4,852.000,-- durch die belangte Behörde, führe zu Widersprüchen mit dem von der belangten Behörde selbst zum 1. Jänner 1974 festgestellten Vermögen. Auch diese Rüge ist unbegründet:

Der Beschwerdeführer übersieht, dass eine Vermögenszuwachsrechnung zu jenen gemäß § 184 BAO zulässigen Schätzungsmethoden gehört, bei denen mehrere aufeinander folgende Einkommensperioden zusammengefasst werden müssen, weil es an ausreichenden Anhaltspunkten für das in den einzelnen Jahren erzielte Einkommen fehlt. Es trifft zwar zu, dass auch diese Schätzungsmethode der Wirklichkeit möglichst nahe kommen soll, d. h., dass das im Schätzungsweg ermittelte Einkommen der einzelnen Jahre größenordnungsmäßig dem tatsächlich in diesen Zeiträumen erzielten Einkommen entsprechen soll. Das bedeutet aber lediglich, dass bestimmte festgestellte Fakten, die mit großer Wahrscheinlichkeit einer bestimmten Besteuerungsperiode zugerechnet werden können, auch bei einer Vermögenszuwachsrechnung dem betreffenden Zeitraum zuzurechnen sind. Gleiches gilt für Fakten, die zwar nicht im einzelnen festgestellt wurden, die aber den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entsprechen (z.B. auf Geldwertveränderungen zurückzuführende Einnahmen- oder Ausgabensteigerungen). Dem hat die belangte Behörde auch entsprochen, indem sie die Zinsen aus den festgestellten bzw. geschätzten Bankguthaben nicht gleichmäßig auf die sieben Jahre der Vermögenszuwachsrechnung verteilt, sondern nach Maßgabe des angenommenen tatsächlichen Zuflusses den einzelnen Jahren zugerechnet hat. Im übrigen waren aber im Beschwerdefall keine ausreichenden Fakten feststellbar, die eine unterschiedliche Zurechnung des Vermögenszuwachses gerechtfertigt hätten. Der Beschwerdeführer übersieht, dass eine Vermögenszuwachsrechnung zu jenen gemäß Paragraph 184, BAO zulässigen Schätzungsmethoden gehört, bei denen mehrere aufeinander folgende Einkommensperioden zusammengefasst werden müssen, weil es an ausreichenden Anhaltspunkten für das in den einzelnen Jahren erzielte Einkommen fehlt. Es trifft zwar zu, dass auch diese Schätzungsmethode der Wirklichkeit möglichst nahe kommen soll, d. h., dass das im Schätzungsweg ermittelte Einkommen der einzelnen Jahre größenordnungsmäßig dem tatsächlich in diesen Zeiträumen erzielten Einkommen entsprechen soll. Das bedeutet aber lediglich, dass bestimmte festgestellte Fakten, die mit großer Wahrscheinlichkeit einer bestimmten Besteuerungsperiode zugerechnet werden können, auch bei einer Vermögenszuwachsrechnung dem betreffenden Zeitraum zuzurechnen sind. Gleiches gilt für Fakten, die zwar nicht im einzelnen festgestellt wurden, die aber den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entsprechen (z.B. auf Geldwertveränderungen zurückzuführende Einnahmen- oder Ausgabensteigerungen). Dem hat die belangte Behörde auch entsprochen, indem sie die Zinsen aus den festgestellten bzw. geschätzten Bankguthaben nicht gleichmäßig auf

die sieben Jahre der Vermögenszuwachsrechnung verteilt, sondern nach Maßgabe des angenommenen tatsächlichen Zuflusses den einzelnen Jahren zugerechnet hat. Im übrigen waren aber im Beschwerdefall keine ausreichenden Fakten feststellbar, die eine unterschiedliche Zurechnung des Vermögenszuwachses gerechtfertigt hätten.

Der Beschwerdeführer übersieht bei seiner rechnerischen Darstellung, dass Einnahmen einzelner Jahre auch zur (steuerneutralen) Abdeckung von Verbindlichkeiten verwendet werden können, die in Vorperioden eingegangen wurden. Dies gilt insbesondere für größere Investitionen, wie z.B. Kauf- und weitere Errichtungskosten eines Eigenheimes durch den Beschwerdeführer. Anfangsvermögen, geschätzte steuerpflichtige Einnahmen, einkommensmindernde Ausgaben und jeweiliges Endvermögen eines bestimmten Jahres können daher in keinen zwingenden rechnerischen Zusammenhang miteinander gebracht werden. Eine Vermögenszuwachsrechnung kann nur Aufschluss über den insgesamt in einer bestimmten Periode (hier sieben Jahre) erfolgten Vermögenszuwachs geben. Für Schwankungen innerhalb der einzelnen Jahre bleibt nur Raum, wenn außer dem Anfangs- und dem Endvermögen noch zusätzliche Fakten im oben erwähnten Sinn feststellbar sind, die für eine bestimmte zeitliche Gewichtung des insgesamt festgestellten Vermögenszuwachses sprechen. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, dass der Beschwerdeführer durch die von der belangten Behörde vorgenommene Verteilung des von ihr festgestellten Vermögenszuwachses auf die Jahre 1968 bis 1974 in seinen Rechten verletzt wurde.

7. Behauptete Spielgewinne (Beschwerdepunkte 7 bis 9):

Der Beschwerdeführer hat im Zuge der Betriebsprüfung den festgestellten ungeklärten Vermögenszuwachs auch mit Spielgewinnen im Spielkasino Baden erklärt. Für die einzelnen Jahre wurden folgende Gewinne behauptet:

1969

S

1,475.000,--

1970

S

2,820.800,--

1971

S

4,575.100,--

1975

S

3,857.300,--

Summe

S

12,728.200,--

Der Beschwerdeführer hat zum Beweis für sein Vorbringen zahlreiche (mehr als 40!) notarielle Beurkundungen vorgelegt, mit denen vom Notar Dr. FH jeweils bestätigt wird, dass er sich über Ersuchen des Beschwerdeführers meist während der Nachtstunden in das Kurkasino Baden begeben habe, um dort allfällige Verluste und Gewinne des Beschwerdeführers zu protokollieren. Die Bestätigungen umfassen lediglich die Zahl der vor dem Spiel gelösten und nach dem Spiel wiederum in Bargeld rückgewechselten Jetons. Die belangte Behörde hat diese Beurkundungen aus folgenden Gründen nicht als Beweis für die behaupteten Spielgewinne anerkannt:

HL, ein Angestellter des Beschwerdeführers, hatte als Beschuldigter vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien am 13. Jänner 1977 ausgesagt, dass es sich bei den Spielgewinnen des Beschwerdeführers um einen "gewissen Trick" gehandelt habe. Der Beschwerdeführer habe sich zu Beginn des Kasinobesuches Jetons einwechseln lassen. Zwischendurch habe er (L) weitere Jetons eingewechselt und diese dem Beschwerdeführer gegeben, sodass der Beschwerdeführer beim Verlassen des Kasinos immer mehr Jetons einlösen habe können, als er bei Beginn angekauft

habe. Letzteres habe der Notar Dr. H bestätigt, was ja auch der Zweck seines Mitkommens gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe sicherlich sehr viele echte Gewinne erzielt, doch habe er diese immer noch "künstlich hinauffrisiert".

Notar Dr. H sei nicht immer beim Tisch des Beschwerdeführers anwesend gewesen. Er sei erst wieder aktiv geworden, wenn der Beschwerdeführer die angeblich beim Spiel gewonnenen Jetons an der Kasse gegen Bargeld eingelöst habe.

Die Österreichische Spielbanken AG hatte über Anfrage die Auskunft erteilt, dass genaue Unterlagen über Gewinne und Verluste nicht existierten. 1969 und 1970 seien aber vom Beschwerdeführer aller Wahrscheinlichkeit nach Gewinne in einem Gesamtausmaß von über 1 Million Schilling erzielt worden. In einem weiteren Schreiben der Österreichischen Spielbanken AG wurde bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer 1972 Verluste in Höhe von S 715.000,-- und 1975 solche in Höhe von S 703.000,-- erlitten habe. Den vom Beschwerdeführer erklärten Spielgewinnen im Ausmaß von insgesamt S 12.728.200,-- für die Jahre 1969 bis 1975 stand daher laut Mitteilung der Österreichischen Spielbanken AG ein in diesem Zeitraum erlittener Gesamtverlust von etwa S 400.000,-- gegenüber.

In seiner Berufung hat der Beschwerdeführer dazu vorgebracht, der Notar habe schon aus berufsmäßiger Vorsicht nur die Jetondifferenz, nicht aber die einzelnen erzielten Gewinne und Verluste bescheinigen können. Auch sei es nicht suspekt, dass der Beschwerdeführer überhaupt zwecks Bestätigung seiner Spielgewinne einen Notar mitgenommen habe. Der Beschwerdeführer habe sich immer schon mit dem Problem befassen müssen, zielbewusst erzielte Spielgewinne auch notfalls beweisen zu können und "irgendwer" habe ihm geraten, den Notar damit zu beauftragen. L habe die Unwahrheit gesagt. Es sei zwar vorgekommen, dass L, der selbst gespielt habe, ihm seine, zumeist mit dem Geld des Beschwerdeführers erzielten Gewinne, "zugeschoben" habe, wodurch die "Gewinnbescheinigung" des Notars etwas nach oben verfälscht worden sei; dies habe sich aber in ganz unbedeutenden Grenzen abgespielt. Es sei auch nicht schwer glaubhaft zu machen, dass der Beschwerdeführer mit einer solchen Sicherheit mit Gewinnerwartung spielen gegangen sei, dass er zuversichtlich einen Notar mitgenommen habe. Bekanntermaßen seien die Chancen beim Roulett mathematisch so präzise ausgeglichen, dass sich zu Gunsten des Kasinos der rechnerische Vorteil von 1/37 aller Chancen auswirke. Zu Gunsten des Spielers sei aber zu beachten, "dass beispielsweise rot mit erheblich größerer Wahrscheinlichkeit als schwarz kommt, wenn schwarz gerade mehrmals hintereinander gefallen ist". Ein völlig ruhiger und entspannter Spieler, der sich nicht verleiten lasse, nach seinen ersten Gewinnen riskanter zu setzen, als stereotyp auf diese einfachen Chancen, übervorteile mit Sicherheit bei Ausnützung der Wahrscheinlichkeitsrechnung "den starren 1/37-Vorteil des Kessels".

In der Beschwerde wird zunächst gerügt, Zweifel an der Beweiskraft der notariellen Beurkundungen könnten nur für jene Zeiträume von Bedeutung sein, auf die sich die Beurkundungen bezögen. Dies sei jedoch nur im Jahr 1975 der Fall. Abgesehen davon, dass die in den Verwaltungsakten liegenden notariellen Beurkundungen in Wahrheit auch die Jahre 1970 und 1972 betreffen, ist dieses Vorbringen nicht verständlich. Der Beschwerdeführer hat für den Zeitraum 1969 bis 1975 Spielgewinne im Ausmaß von S 12.728.200,-- behauptet und zum Beweis für solche Spielgewinne notarielle Beurkundungen vorgelegt. Die Betriebsprüfung und ihr folgend die belangte Behörde haben durch Anfrage bei der Österreichischen Spielbanken AG festgestellt, dass der Beschwerdeführer in dem genannten Zeitraum insgesamt Spielverluste im Ausmaß von etwa S 400.000,-- erlitten hat. Außerdem konnte auf Grund der Aussage des L aufgeklärt werden, wie es zu den notariellen Beurkundungen gekommen ist. Der Umstand, dass es in den Jahren 1969 und 1970 zu Gewinnen in Millionenhöhe gekommen sein mag, denen höhere Verluste der folgenden Jahre gegenüberstanden, ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers bei der Vermögenszuwachsrechnung ohne Bedeutung, weil mit dieser notwendigerweise das Gesamtergebnis eines siebenjährigen Zeitraumes und nicht die weitgehend nicht aufklärbaren einkommensbestimmenden Faktoren der einzelnen Jahre ermittelt wurden. Dem Gerichtshof erscheint auch der Vorwurf des Beschwerdeführers nicht berechtigt, dass die belangte Behörde ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht ausreichend nachgekommen wäre. Insbesondere war es nicht erforderlich, den Notar Dr. H als Zeugen zu vernehmen, da mit der Aussage des L eine Erklärung für das Zustandekommen der notariellen Beurkundungen gegeben wurde und der Beschwerdeführer selbst zugegeben hat, dass L ihm Jetons "zugeschoben" habe, wodurch "die Gewinnbescheinigung" des Notars "verfälscht" worden sei. Dass sich diese Verfälschung in "unbedeutenden Grenzen" gehalten habe, unterliegt als Behauptung des Beschwerdeführers, der im Verwaltungsverfahren zugegebenermaßen wiederholt unwahre Angaben gemacht hat, der freien Beweiswürdigung der belangten Behörde.

Schließlich versucht der Beschwerdeführer die Glaubwürdigkeit des L in Zweifel zu ziehen, indem er diesen

beschuldigt, ihn bestohlen zu haben. L sei zwar diesbezüglich freigesprochen worden, "jedoch nur wegen nicht ausreichender Schuldbeweise". Bei einer Auseinandersetzung mit dem Beschwerdeführer habe L den Diebstahl jedoch vor dem Zeugen JP (dessen eidesstattige Erklärung über die Auseinandersetzung im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom Beschwerdeführer vorgelegt worden war) indirekt zugegeben.

Die belangte Behörde hat dieser eidesstattigen Erklärung keine für das Beweisthema "erzielte Spielgewinne" relevante Bedeutung beigemessen, weil bei der Auseinandersetzung nicht die behaupteten Spielgewinne des Beschwerdeführers zur Diskussion gestanden seien.

Der Gerichtshof kann in dem Verfahren, das zu dieser Beurteilung durch die belangte Behörde führte, keine Fehler erblicken. Die Glaubwürdigkeit einer Person in der Darstellung eines bestimmten Sachverhaltes kann zwar auch dadurch erschüttert werden, dass die Person in einer völlig anderen Angelegenheit erwiesenermaßen die Unwahrheit gesagt hat; das bedeutet aber keineswegs, dass den Aussagen einer solchen Person überhaupt keine Beweiskraft mehr zuzuerkennen wäre. Vielmehr ist es Aufgabe der Behörde, die Glaubwürdigkeit aller ihr gegenüber gemachten, für das Beweisthema relevanten Aussagen in freier Beweiswürdigung als gegeben anzunehmen oder zu verneinen. Gerade bezüglich der Beweiswürdigung wird aber vom Beschwerdeführer ausdrücklich betont, dass diese "nicht Gegenstand der Beschwerde" sei. Im übrigen erscheint dem Gerichtshof das Ergebnis dieser Beweiswürdigung, wonach die behaupteten Spielgewinne des Beschwerdeführers nicht als erwiesen angenommen wurden, im Hinblick auf die erwähnte Auskunft der Österreichischen Spielbanken AG und die Aussage des L keineswegs unschlüssig.

8. Platinverkauf (Beschwerdepunkt 10):

Mit rechtskräftigem Strafurteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. November 1977 wurde u.a. als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer von Juli 1975 bis September 1976 1.303 kg Feingold in Barren und 18 kg Platin in Barren vorsätzlich unter Verletzung der zollrechtlichen Stellungspflicht an der österreichisch-schweizerischen Grenze dem Zollverfahren entzogen und damit das Finanzvergehen des gewerbsmäßigen Schmuggels nach den §§ 35 Abs. 1 und 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe. Mit rechtskräftigem Strafurteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. November 1977 wurde u.a. als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer von Juli 1975 bis September 1976 1.303 kg Feingold in Barren und 18 kg Platin in Barren vorsätzlich unter Verletzung der zollrechtlichen Stellungspflicht an der österreichisch-schweizerischen Grenze dem Zollverfahren entzogen und damit das Finanzvergehen des gewerbsmäßigen Schmuggels nach den Paragraphen 35, Absatz eins und 38 Absatz eins, Litera a, FinStrG begangen habe.

Der Beschwerdeführer bestreitet im verwaltungsgerichtlichen Verfahren grundsätzlich nicht mehr den Ein- und Verkauf der Platinbarren; er wendet sich jedoch dagegen, dass von der belangten Behörde der Verkauf sämtlicher Platinbarren im Jahr 1975 angenommen wurde. Vielmehr seien nur 13 kg (Darstellung auf Seite 46 der Beschwerde) bzw. 11 kg (Darstellung auf Seite 49 der Beschwerde) veräußert worden. Die restlichen Platinbarren seien dem Beschwerdeführer gestohlen worden, wobei sein Angestellter L nach wie vor im Verdacht stehe, den Diebstahl begangen zu haben. L sei zwar bezüglich dieses Deliktes mangels hinreichender Schuldbeweise freigesprochen worden, das ändere aber nichts daran, dass der Verdacht des Diebstahles durch L nach wie vor aufrecht sei.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass der Beschwerdeführer laut Betriebsprüfungsbericht behauptete, mit Platin nur Vermittlungsgeschäfte getätigt zu haben, die bereits 22 Jahre zurücklägen. Vor dem Untersuchungsrichter gab er schließlich zu, im Jahr 1975 18 kg Platin eingekauft zu haben (Vernehmung vom 13. Jänner 1977). In derselben Vernehmung machte er die Aussage, "insgesamt nur 18 kg Platin verkauft" zu haben.

In der Beschwerde wird darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer "im Strafverfahren einen rechtlichen Anspruch darauf hat, zu seinem Schutz auch lügen zu dürfen" und dass es Sache der belangten Behörde gewesen wäre, Widersprüche in seinen Aussagen gemäß § 115 BAO aufzuklären. Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, die Vermutung der Staatsanwaltschaft, dass L 7 kg Platin gestohlen habe, zu übernehmen, weil dieser Verdacht auch nach dem diesbezüglichen Freispruch Ls noch immer aufrecht sei. Insbesondere habe sich die belangte Behörde nicht mit der eidesstattigen Erklärung des JP auseinander gesetzt. Diese Erklärung betrifft Wahrnehmungen des Passanten JP auf der N Straße in W und lautet auszugsweise wie folgt: In der Beschwerde wird darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer "im Strafverfahren einen rechtlichen Anspruch darauf hat, zu seinem Schutz auch lügen zu dürfen" und dass es Sache der belangten Behörde gewesen wäre, Widersprüche in seinen Aussagen gemäß Paragraph 115, BAO aufzuklären. Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, die Vermutung der Staatsanwaltschaft, dass L

7 kg Platin gestohlen habe, zu übernehmen, weil dieser Verdacht auch nach dem diesbezüglichen Freispruch Ls noch immer aufrecht sei. Insbesondere habe sich die belangte Behörde nicht mit der eidesstattlichen Erklärung des JP auseinander gesetzt. Diese Erklärung betrifft Wahrnehmungen des Passanten JP auf der N Straße in W und lautet auszugsweise wie folgt:

"..... Der Fahrer des Scirocco (= Beschwerdeführer) schrie wiederholt 'Sie Dieb, sie Verbrecher, sie haben mir 30 Millionen gestohlen und so etwas wird vom Gericht im Zweifel freigesprochen'. Der Fahrer des Datsun (= L) sagte 'das können wir ja in Ruhe besprechen'. Ich hörte das, da ich ca. 1,5 bis 2 m davon entfernt stand Aus dem Geschäft K kam ein Herr und machte sich erbötig, dem Fahrer des Datsun als Zeuge zu gehen. Er ersuchte beide, nicht vor dem Geschäft die Auseinandersetzung zu führen. Der Fahrer des Datsun reagierte auf dieses Angebot nicht, worauf dieser Mann wieder in das Geschäft ging. Ich blieb weiter stehen, da mich der Vorfall interessierte. Der Fahrer des Scirocco wiederholte mehrfach lautstark seine Beschuldigungen gegen den Fahrer des Datsun und warf ihm insbesondere vor, 7 kg Platin, 3 Schachteln Brillanten, 150 Napoleonmünzen, 200 Englische Pfund und ein paar andere Schachteln, dessen angeblichen Inhalt ich mir nicht gemerkt habe, gestohlen zu haben. Der Fahrer des Datsun reagierte auf diese Beschuldigungen überhaupt nicht. Erst als ihn der Fahrer des Scirocco weiter beschuldigte, 8.600 Dukaten vom Münzamt doppelt abgeholt zu haben, zeigte er erstmals Reaktion und bestritt diese letzte Beschuldigung. Er erklärte dem Fahrer des Scirocco, dass er selbst Unkosten in Höhe von 4,5 Millionen Schilling gehabt habe, worauf ihn dieser unterbrach und sagte:

'Das interessiert mich nicht. Sie können sich die Kosten des Rechtsanwaltes abziehen. Ich lasse ihnen 14 Tage Zeit. In 14 Tagen möchte ich den Schmuck meiner Mutter zurückhaben.' Weiters sagte er: 'Warum haben sie meiner Mutter gesagt, der Schmuck ist weit weg und gut aufgehoben.' Der Fahrer des Datsun antwortete darauf:

'Wenn alles erledigt ist, gebe ich alles retour.' Der Fahrer des Scirocco antwortete darauf: 'Fahren sie, sonst kriegen sie noch eine', worauf der Fahrer des Datsun wortlos in seinen Datsun stieg und wegfuhr. Der Fahrer des Scirocco fragte mich, ob ich das alles gehört habe und bat mich als Zeuge zu gehen."

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass das eidesstattlich beurkundete Stillschweigen Ls kein zwingendes Schuldbekenntnis darstelle. Dem ist zuzustimmen. Der Umstand, dass eine Person, die in aller Öffentlichkeit und in äußerst emotioneller Weise mit dem Vorwurf konfrontiert wird, einen Diebstahl begangen zu haben, dazu - ebenfalls in aller Öffentlichkeit - keine Stellungnahme abgibt, sondern schweigt, kann noch nicht als Schuldbekenntnis gewertet werden. Daran ändert es auch nichts, dass die Person bei fortgesetzten Beschuldigungen ähnlicher Art, schließlich doch reagiert, und diesen widerspricht. Der Schluss, dass alle zunächst stillschweigend hingenommenen Beschuldigungen damit als eingestanden zu gelten hätten und nur jene Beschuldigung, der schließlich widersprochen wird, als strittig anzusehen sei, ist keineswegs geboten.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die Annahme der belangten Behörde, dass er auch jene 7 kg Platin verkauft habe, von denen er behauptet, dass sie von L gestohlen worden seien, sei eine "willkürliche Annahme". Der Abgabepflichtige brauche daher "keine förmlichen Beweise für das Gegenteil vorlegen". Es genüge, wenn es Anhaltspunkte dafür gebe, dass die Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers gegenüber jener der belangten Behörde die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Im Hinblick auf das Verhalten des Beschwerdeführers, der sich sowohl im Strafverfahren als auch im Abgabenverfahren in zahlreiche Widersprüche verwickelt hat, der sich wiederholt auf sein Recht beruft, im Strafverfahren die Unwahrheit sagen zu dürfen und der weiters zugegeben hat, bemüht gewesen zu sein, für hinterzogene Abgaben durch unwahre Angaben den Eintritt der Verjährung herbeizuführen, kann der belangten Behörde keine unschlüssige Beweiswürdigung angelastet werden, wenn sie jene Angaben des Beschwerdeführers, mit denen er das Vorliegen von Steuertatbeständen zugegeben hat, für glaubwürdiger gehalten hat, als gegenteilige Darstellungen. Die belangte Behörde konnte sich daher zu Recht auf den vom Beschwerdeführer zugegebenen Verkauf von insgesamt 18 kg Platin (Beschuldigteneinvernahme vom 13. Jänner 1977) einerseits und auf den erfolgten Freispruch des L vom Verdacht des Diebstahls andererseits stützen und zu der Annahme gelangen, dass der Beschwerdeführer die von ihm gekauften 18 kg Platin auch wiederum verkauft hat. Da kein Hinweis darauf bestand, dass der Verkauf erst in einer späteren Periode erfolgt sei, konnte die belangte Behörde den Verkauf auch unbedenklich im Jahr 1975 (= Jahr des Einkaufes) annehmen.

9. Darlehensgeschäfte (Beschwerdepunkt 11):

Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass vom Betriebsprüfer insgesamt vier Darlehensgeschäfte des Beschwerdeführers festgestellt worden seien, die buchmäßig keinen Niederschlag gefunden hätten. Obwohl die Darlehenszinsen im Schätzungsweg feststellbar gewesen wären, seien sie nicht gesondert angesetzt, sondern durch die Vermögenszuwachsrechnung global erfasst worden. Dies habe zur Folge gehabt, dass sich bei Ermittlung des auf Zinserträge entfallenden Umsatzes durch Hochrechnung aus dem Rohgewinn unter Zugrundelegung eines "20 %igen gemischten Rohaufschlages das Fünffache des tatsächlich erzielten Umsatzes ergeben habe.

Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens war, erweist es sich als aktenwidrig. Bereits der Betriebsprüfer hat sowohl die unter Tz. 20 (Darlehensgeschäfte) als auch die unter Tz. 22 (Bankguthaben) seines Berichtes festgestellten Zinsen bei Ermittlung von Rohgewinn und Umsatz gesondert berücksichtigt. Es handelt sich dabei um die unter Tz. 24 in folgender Höhe ausgewiesenen Beträge:

1970

S

230.480,--

1971

S

747.340,--

1972

S

720.767,--

1973

S

388.477,--

1974

S

1,686.654,80

Es wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen, allfällige weitere von ihm bisher nicht erklärte und von der Betriebsprüfung nicht festgestellte Zinsen im Berufungsverfahren offen zu legen und auf diese Weise zur Aufdeckung des ungeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses beizutragen.

Die oben angeführten Zinserträge wurden vom Betriebsprüfer und ihm folgend vom Finanzamt allerdings in der Weise in die Vermögenszuwachsrechnung miteinbezogen, dass sie in jedem Jahr gesondert den rechnerisch ermittelten ungeklärten Vermögenszuwachs von S 5,993.000,-- verminderten. Mit anderen Worten: Die für jedes Jahr in gleicher Höhe festgesetzte Gesamtzurechnung von S 5,993.000,-- setzte sich in unterschiedlicher Weise aus "Rohgewinn" und "Zinsen" zusammen.

Die belangte Behörde hat die Zinserträge in der angefochtenen Entscheidung übernommen und in diesem Punkt nur insoweit eine Änderung der erstinstanzlichen Bescheide vorgenommen, als sie bei der Vermögenszuwachsrechnung zunächst sämtliche Zinserträge als geklärte Vermögenszugänge ausgeschieden und den verbleibenden ungeklärten Vermögenszuwachs gleichmäßig auf sieben Jahre verteilt hat. Nach Korrektur des außerbetrieblichen Barvermögens zum 1. Jänner 1975 von S 4,310.000,-- auf S 100.000,-- kam sie so auf einen insgesamt ungeklärten Vermögenszuwachs von S 33,966.895,--, den sie ebenfalls gleichmäßig auf sieben Jahre aufteilte und so einen Jahresbetrag von S 4,852.000,-- errechnete. Dieser Betrag wurde schließlich um die festgestellten Zinserträge erhöht. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Zinserträge seien im Zuge der Umsatzermittlung aus den Rohgewinnen zu einem fünffachen Umsatz hochgerechnet worden, erweist sich daher als unrichtig.

10. Erfassung der Eingänge auf dem Girokonto bei der Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen (Beschwerdepunkt 12):

Der Beschwerdeführer hat bei seiner Einvernahme durch das Finanzamt am 14. März 1977, zum Girokonto Nr. n.nnn bei der Girozentrale befragt, niederschriftlich folgendes erklärt:

"Das Konto habe ich dann verwendet, wenn ich an einen guten Bekannten praktisch ohne jeden Verdienst verkauft habe. Soweit ich mich erinnere, müssen Zahlungseingänge vom Außenministerium und von anderen höher gestellten Personen, wie ... stammen. Die Kontoauszüge habe ich nicht aufgehoben, sondern weggeworfen. Das Geld habe ich immer auf mein Konto bei der Volksbank überweisen lassen."

Auch im Zuge des weiteren Verfahrens und in der Beschwerde hat der Beschwerdeführer zugegeben, dass auf dem erwähnten Girokonto Gelder aus Schwarzgeschäften eingegangen sind. Der Beschwerdeführer irrt, wenn er meint, es wäre Aufgabe des Betriebsprüfers bzw. der belangten Behörde gewesen, sämtliche Schwarzgeschäfte, die über dieses Konto abgewickelt wurden, im einzelnen festzustellen, zumal er selbst zugegeben hat, die zugehörigen Belege vernichtet zu haben. Der Betriebsprüfer konnte sich vielmehr auf die Feststellung beschränken, dass der Beschwerdeführer über dieses Konto durch sämtliche Jahre hindurch Schwarzgeschäfte getätigt hatte und dass daher die grundsätzliche Schätzungsberechtigung zu bejahen war. Bei seinem mehrfach wiederholten Hinweis auf die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde übersieht der Beschwerdeführer, dass dieser Pflicht die im § 119 BAO verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenübersteht. Dass der Abgabepflichtige bestrebt war, abgabenrechtlich bedeutsame Umstände vor der Abgabenbehörde zu verheimlichen, hat er sowohl im Verwaltungsverfahren als auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zugegeben. Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde nicht verhalten, alle erdenklichen Beweismittel auszuschöpfen, um eine möglichst große Anzahl der vom Beschwerdeführer geheim gehaltenen Geschäftsvorfälle aufzudecken. Vielmehr konnte sie sich zu Recht auf § 184 Abs. 3 BAO stützen, wonach die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen sind, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Auch im Zuge des weiteren Verfahrens und in der Beschwerde hat der Beschwerdeführer zugegeben, dass auf dem erwähnten Girokonto Gelder aus Schwarzgeschäften eingegangen sind. Der Beschwerdeführer irrt, wenn er meint, es wäre Aufgabe des Betriebsprüfers bzw. der belangten Behörde gewesen, sämtliche Schwarzgeschäfte, die über dieses Konto abgewickelt wurden, im einzelnen festzustellen, zumal er selbst zugegeben hat, die zugehörigen Belege vernichtet zu haben. Der Betriebsprüfer konnte sich vielmehr auf die Feststellung beschränken, dass der Beschwerdeführer über dieses Konto durch sämtliche Jahre hindurch Schwarzgeschäfte getätigt hatte und dass daher die grundsätzliche Schätzungsberechtigung zu bejahen war. Bei seinem mehrfach wiederholten Hinweis auf die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde übersieht der Beschwerdeführer, dass dieser Pflicht die im Paragraph 119, BAO verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenübersteht. Dass der Abgabepflichtige bestrebt war, abgabenrechtlich bedeutsame Umstände vor der Abgabenbehörde zu verheimlichen, hat er sowohl im Verwaltungsverfahren als auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zugegeben. Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde nicht verhalten, alle erdenklichen Beweismittel auszuschöpfen, um eine möglichst große Anzahl der vom Beschwerdeführer geheim gehaltenen Geschäftsvorfälle aufzudecken. Vielmehr konnte sie sich zu Recht auf Paragraph 184, Absatz 3, BAO stützen, wonach die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen sind, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Auch die gewählte Schätzungsmethode einer Vermögenszuwachsrechnung erscheint dem Gerichtshof insbesondere mit Rücksicht auf die Höhe des ungeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses unbedenklich. Zu dem Vorwurf, die zugegebenen Schwarzgeschäfte hätten nicht zu dem Schluss berechtigt, dass alle Eingänge auf dem Girokonto aus Schwarzgeschäften herrührten, ist zu sagen, dass im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung keine solchen Feststellungen getroffen wurden. Vielmehr wurden - wie bereits erwähnt - die auf dem Girokonto festgestellten Schwarzgeschäfte lediglich zur Begründung der grundsätzlichen Schätzungsberechtigung herangezogen.

Der Beschwerdeführer bringt vor, die Abgabenbehörde habe seine durch die Inhaftierung ausgelöste Notsituation ausgenützt. Er sei in der Wahrnehmung seiner Rechte behindert gewesen, weil ihm der Zugang zu seinen Unterlagen verwehrt worden sei. Zu diesem immer wieder vorgebrachten Argument genügt der Hinweis, dass der Beschwerdeführer spätestens ab 1981 in sämtliche Unterlagen Einsicht hätte nehmen können und dass ihm daher im

Berufungsverfahren noch alle bis dahin vermissten Rechtsverteidigungsmöglichkeiten offen standen. Eine allfällige Ergänzung seiner Berufung nach Einsichtnahme in die Unterlagen wäre dem Beschwerdeführer durchaus zumutbar gewesen.

Schließlich erblickt der Beschwerdeführer einen Widerspruch darin, dass bezüglich des Girokontos keine Zinserträge festgestellt worden seien.

Dazu ist zu sagen, dass der Beschwerdeführer ausgesagt hat, er habe die Geldeingänge auf dem Girokonto "immer" auf sein Konto bei der Volksbank überweisen lassen. Die belangte Behörde konnte daher unbedenklich davon ausgehen, dass auf dem Girokonto selbst keine nennenswerten Zinserträge angefallen sind.

11. Forderung H (Beschwerdepunkte 13 und 14):

Unter Tz. 21 stellte der Betriebsprüfer fest, dass der Beschwerdeführer per 12. März 1975 eine Forderung im Ausmaß von S 4,092.073,69 gegenüber der Firma Goldwarenerzeugung H & Co bzw. gegenüber deren Gesellschaftern PH und GH hatte. Diese Forderung ging aus einer schriftlichen Vereinbarung vom 12. März 1975 hervor, die die Anerkennung dieser Forderung durch die genannte Firma bzw. deren Gesellschafter und die Zahlungsmodalitäten zum Gegenstand hatte. Die Forderung schien ursprünglich nur mit einem Betrag von S 700.000,-- in den Büchern des Beschwerdeführers auf und war überdies im Jahr 1972 wegen voraussichtlicher teilweiser Uneinbringlichkeit auf S 280.000,-- wertberichtigt worden. Der Betriebsprüfer und ihm folgend das Finanzamt erfasste die gesamte Forderung zum 1. Jänner 1975 im Rahmen der Vermögenszuwachsrechnung. Für die Jahre 1975 und 1976 wurden Zinserträge im Ausmaß von S 175.782,50 (1975) und S 180.000,-- (1976) angesetzt.

In seiner Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, dass die Forderung "unbewertet" zu bleiben habe. Es sei zwar eine 9 %ige Verzinsung vereinbart; solange jedoch "die Bonität meines Schuldners unter einer Kapazität, auch nur die Zinsen aufzubringen, liegt, solange ergibt sich rechnerisch für die Laufzeit der Kapitalforderung eine Laufzeit von unendlich. Die Abzinsung einer Forderung mit Laufzeit unendlich ergibt rechnerisch aber Null".

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 21. Juli 1983 wurde seitens des Beschwerdeführers zugegeben, dass es ein Denkfehler gewesen sei, bei der Vermögensrechnung einen abgewerteten Betrag anzusetzen. Die Wertminderung der Forderung sei aber dann bei der aus der Vermögensrechnung abgeleiteten Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. August 1983 wurde vom Steuerberater des Beschwerdeführers folgendes vorgebracht:

"Da ich feststellen konnte, dass die Vereinbarungen vom März 1975 von H eingehalten wird, ziehe ich meinen Antrag auf Bildung einer Wertberichtigung zurück und anerkenne die Feststellungen der Betriebsprüfung in diesem Punkt."

In der Beschwerde wird nunmehr neuerlich der Standpunkt vertreten, die Forderung gegen H sei abzuzinsen; gleiches gelte für die Zinserträge 1975 und 1976, die vereinbarungsgemäß erst nach vollständiger Abstattung der Kapitalforderung zu bezahlen seien. Die Einschränkung des Berufungsbegehrens wird dahingehend interpretiert, dass nur das Begehren auf Wertberichtigung wegen Dubiosität, nicht aber das Begehren auf Abzinsung der Forderung zurückgezogen worden sei.

Dieser Interpretation kann nicht gefolgt werden. In der Berufung wurde die Notwendigkeit einer Wertberichtigung der Forderung H gleichermaßen mit der Dubiosität der Schuldner wie mit dem Abzinsungserfordernis begründet. Die Zurücknahme der Berufung "in diesem Punkt" betraf eindeutig den gesamten Fragenkomplex Wertberichtigung der Forderung H.

Damit war allerdings für die belangte Behörde nichts gewonnen, weil sie jedenfalls verpflichtet gewesen wäre, ein allfälliges Wertberichtigungserfordernis wahrzunehmen. Das ist jedoch aus nachstehenden Überlegungen nicht der Fall:

Eine Abzinsung der Forderung wäre nur vorzunehmen gewesen, wenn die Forderung ein Zahlungsziel von mehr als einem Jahr gehabt hätte und unverzinslich bzw. - gemessen am allgemeinen Zinsniveau - besonders niedrig verzinslich gewesen wäre. Aus der Vereinbarung vom 12. März 1975 geht hervor, dass die Forderung mit 9 % verzinslich war. Daraus folgt, dass ein Abzinsungserfordernis nicht bestand. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Zinsen endfällig vereinbart waren. Bezüglich der Zinsen selbst wurde vom Beschwerdeführer ursprünglich kein Abzinsungserfordernis geltend gemacht. Die oben zitierte Vereinbarung lässt nicht erkennen, dass die endfälligen

Zinsen von der 9 %igen Verzinsung ausgenommen waren. Vielmehr wird darin ausdrücklich festgehalten, dass "die gesamte noch offene Schuld mit 9 % verzinslich" sei. Die in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, die endfälligen Zinsen seien von der 9 %igen Verzinsung ausgenommen gewesen, findet in den Verwaltungsakten keine Deckung. Der Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt kein Erfolg zuzuerkennen.

12. Anerkennung der Einfuhrumsatzsteuer als weitere Betriebsausgabe(Beschwerdepunkt 15):

Der Beschwerdeführer begehrte in seiner Berufung, die "Einfuhrumsatzsteuer als zusätzliche Betriebsausgabe in den Jahren 1975 und 1976 zu Lasten des Gewinnes absetzen zu dürfen, weil feststehe, dass (er) diese Einfuhrumsatzsteuer nicht bezahlen könne und daher auch mit der Rückzahlung durch die Finanzbehörde nicht rechnen könne".

Die belangte Behörde hat diesem Begehren zu Recht entgegengehalten, dass die Einfuhrumsatzsteuer "absolut erfolgsneutralen Charakter hat". Der Verpflichtung zur Bezahlung der Einfuhrumsatzsteuer als Passivpost stehe die Forderung auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 UStG als Aktivpost gegenüber. Sollte sich künftig tatsächlich die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuerschuld herausstellen, so müssten "die Schuld und die dazugehörigen Forderungen abgeschrieben werden". Die Minderung von Aktiven und Passiven in gleicher Höhe habe aber keine Ertragsauswirkung. Die belangte Behörde hat diesem Begehren zu Recht entgegengehalten, dass die Einfuhrumsatzsteuer "absolut erfolgsneutralen Charakter hat". Der Verpflichtung zur Bezahlung der Einfuhrumsatzsteuer als Passivpost stehe die Forderung auf Vorsteuerabzug gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, UStG als Aktivpost gegenüber. Sollte sich künftig tatsächlich die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuerschuld herausstellen, so müssten "die Schuld und die dazugehörigen Forderungen abgeschrieben werden". Die Minderung von Aktiven und Passiven in gleicher Höhe habe aber keine Ertragsauswirkung.

In der Beschwerde wird dagegen eingewendet, aus der Vermögenslage des Beschwerdeführers sei erkennbar, dass er die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer auf Jahre hinaus nicht bezahlen könne. Damit stelle sich die Frage, ob er dann überhaupt noch ein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein werde. Der Beschwerdeführer verkennt bei dieser Argumentation, dass das Recht eines Unternehmers auf Abzug der Vorsteuer, die er für Gegenstände seines Unternehmens entrichtet hat, nur durch Verjährung, nicht aber dadurch verloren gehen kann, dass der Beschwerdeführer seine Unternehmertätigkeit beendet. Ebenso wie ein Steuerpflichtiger auch nach Beendigung seiner Unternehmertätigkeit jene Umsatzsteuer weiterhin schuldet, bei der sich die Steuerschuld auf Zeiträume bezieht, während derer er als Unternehmer tätig war, ebenso bleibt ihm für diese Perioden das grundsätzliche Recht auf Vorsteuerabzug erhalten. Unklar bleibt schließlich, worin der Beschwerdeführer die Unschlüssigkeit der rechtlichen Beurteilung durch die belangte Behörde erblickt. Auch unter diesem Beschwerdepunkt wird sohin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

13. Schätzungsmethode (Beschwerdepunkt 16):

Der Beschwerdeführer wiederholt unter diesem Beschwerdepunkt zunächst, er habe zum 1. Jänner 1968 über ein höheres Anfangsvermögen verfügt. Dieses Vorbringen wurde bereits unter Punkt 5. der Entscheidungsgründe (zum Beschwerdepunkt 4.) behandelt. Es unterscheidet sich von der dortigen Darstellung lediglich dadurch, dass der Beschwerdeführer, der sein Vermögen zum 1. Jänner 1968 ursprünglich mit S 1,250.000,-- angegeben hatte, in der Berufung ein solches von S 11,250.000,-- behauptete und dieses in der Beschwerde unter Beschwerdepunkt 4. wiederum auf rund 10 Millionen Schilling reduzierte, nunmehr unter dem Beschwerdepunkt 16. von einem Anfangsvermögen von S 8,250.000,-- (um S 7 Millionen Schilling höher als von der belangten Behörde angesetzt) spricht. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen unter Punkt 5. der Entscheidungsgründe verwiesen.

Eine weitere Wiederholung stellt das Beschwerdevorbringen dar, dass das Guthaben auf dem Sparbuch beim Bankhaus Winter nicht dem Beschwerdeführer, sondern seiner "Erbtante" J zuzurechnen gewesen sei. Diesbezüglich wird auf Punkt 6. der Entscheidungsgründe verwiesen. Gleiches gilt für die Rüge, der ungeklärte Vermögenszuwachs hätte nicht gleichmäßig auf sieben Jahre verteilt werden dürfen, weil dies zu einem realitätsfremden Ergebnis führe. Ergänzend ist dazu folgendes zu sagen:

Der Beschwerdeführer stellt zunächst eine Vermögensrechnung auf, bei der sein Gesamtvermögen zum 31. Dezember 1974 mit nur S 21,000.000,-- statt mit S 30,690.935,-- (= Vermögen zum 31. Dezember 1974 laut Vermögensrechnung der belangten Behörde) angeführt wird. In den folgenden Jahren 1975 und 1976 habe der Beschwerdeführer bei den

Golddukatenumsätzen verloren statt gewonnen. Nach Abzug der als gestohlen bezeichneten Vermögenswerte im Ausmaß von S 8.500.000,-- habe der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt seiner Verhaftung (November 1976) über rund S 12.500.000,-- verfügt. Dieser Wert decke sich mit den realen Verhältnissen.

Bei dieser Vermögensdarstellung, die sich von jener der belangten Behörde vor allem dadurch unterscheidet, dass das Sparguthaben auf dem Konto beim Bankhaus Winter in Höhe von 18 Millionen Schilling nicht dem Vermögen des Beschwerdeführers zugerechnet wurde, fällt zunächst der Widerspruch auf, dass der Beschwerdeführer laut der von ihm vorgelegten eidesstattlichen Erklärung des JP (siehe Punkt 8. der Entscheidungsgründe) behauptete, L habe ihm "30 Millionen gestohlen", während der Diebstahl in der Vermögensrechnung mit S 8.500.000,-- angegeben wird. Dieser Widerspruch kann allerdings auf sich beruhen, weil der behauptete Diebstahl ohnedies weder vom Landesgericht für Strafsachen Wien noch von der belangten Behörde als erwiesen angenommen wurde und auch der Gerichtshof, wie bereits dargelegt, keine Bedenken gegen das Ergebnis dieser Beweiswürdigung hat.

Gegen die gleichmäßige Verteilung des ungeklärten Vermögenszuwachses auf sieben Jahre wendet der Beschwerdeführer ein, dass eine solche Vorgangsweise nur "als letzte ratio" zulässig sei, und jede andere Möglichkeit vorrangig zum Zug hätte kommen müssen, die "ein praktikables Ergebnis" gebracht hätte. Insbesondere wäre es möglich gewesen, den siebenjährigen Zeitraum dergestalt zu teilen, dass die Periode vor Inkrafttreten des Umsatzsteuergesetzes 1972 und die Periode darnach getrennt erfasst worden wären. Eine solche Trennung wäre erforderlich gewesen, weil man ohne Zweifel davon ausgehen könne, dass die mit dem Umsatzsteuergesetz 1972 bewirkte Anhebung des Umsatzsteuersatzes von 5,5 % auf 16 % voll die Handelsspanne des Beschwerdeführers im Golddukatengeschäft belastet habe, "weil die betreffende Ware in aller Regel aus nicht vorsteuerfähigen Quellen bezogen werden musste".

Im Verfahren seien für alle Jahre gleiche Rohgewinnsätze unterstellt worden, die der Beschwerdeführer im Prinzip akzeptiert habe, die aber trotz allem ein unsinniges Ergebnis zeigten. Richtigerweise hätte der festgestellte Rohgewinn nicht auf einen Nettoumsatz, sondern auf einen Bruttoumsatz hochgerechnet werden müssen.

Der Beschwerdeführer verkennt dabei, dass es Aufgabe der Abgabenbehörde war, die Steuerbemessungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln. Steuerbemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist aber gemäß § 4 Abs. 11 UStG stets das Entgelt ohne Umsatzsteuer, sohin der Nettoumsatz. Diesen hat die belangte Behörde unter Berücksichtigung des Vorbringens des Steuerberaters des Beschwerdeführers in der mündlichen Berufungsverhandlung statt mit einem durchschnittlichen Rohaufschlag von 55 % (= vom Betriebsprüfer angenommener durchschnittlicher Rohaufschlag) mit einem solchen von 20 % ermittelt. Der Beschwerdeführer bringt dazu vor, dass sich für ihn bei einem geschätzten Rohaufschlag von 55 % eine wesentlich günstigere Umsatzberechnung ergeben hätte. Einem Rohgewinn von S 4.852.000,-- hätte bereits ein Umsatz von S 13.674.319,-- entsprochen. Bei einem Rohaufschlag von 20 % errechne sich hingegen ein Umsatz in Höhe von S 29.112.000,--. Der Beschwerdeführer habe trotzdem die für ihn wesentlich ungünstigere Annahme eines geschätzten Rohaufschlages von nur 20 % angegeben, weil sie den Tatsachen entspreche (Darstellung auf Seite 81 der Beschwerde). Auf Seite 84 der Beschwerde wird demgegenüber ausgeführt: "Die Behörde hat bei der Berechnung der Handelsspanne ... einen Durchschnitt gezogen mit dem Ergebnis, dass durchschnittlich eine Spanne von 20 % vorläge. Das ist falsch." Der Beschwerdeführer verkennt dabei, dass es Aufgabe der Abgabenbehörde war, die Steuerbemessungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln. Steuerbemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist aber gemäß Paragraph 4, Absatz 11, UStG stets das Entgelt ohne Umsatzsteuer, sohin der Nettoumsatz. Diesen hat die belangte Behörde unter Berücksichtigung des Vorbringens des Steuerberaters des Beschwerdeführers in der mündlichen Berufungsverhandlung statt mit einem durchschnittlichen Rohaufschlag von 55 % (= vom Betriebsprüfer angenommener durchschnittlicher Rohaufschlag) mit einem solchen von 20 % ermittelt. Der Beschwerdeführer bringt dazu vor, dass sich für ihn bei einem geschätzten Rohaufschlag von 55 % eine wesentlich günstigere Umsatzberechnung ergeben hätte. Einem Rohgewinn von S 4.852.000,-- hätte bereits ein Umsatz von S 13.674.319,-- entsprochen. Bei einem Rohaufschlag von 20 % errechne sich hingegen ein Umsatz in Höhe von S 29.112.000,--. Der Beschwerdeführer habe trotzdem die für ihn wesentlich ungünstigere Annahme eines geschätzten Rohaufschlages von nur 20 % angegeben, weil sie den Tatsachen entspreche (Darstellung auf Seite 81 der Beschwerde). Auf Seite 84 der Beschwerde wird demgegenüber ausgeführt: "Die Behörde hat bei der Berechnung der Handelsspanne ... einen Durchschnitt gezogen mit dem Ergebnis, dass durchschnittlich eine Spanne von 20 % vorläge. Das ist falsch."

Bei richtiger Berechnung ergebe sich eine "Spanne von 19 % im Durchschnitt". Die belangte Behörde habe sich daher

"zum Vorteil des Beschwerdeführers geirrt". Dies sei ein Indiz dafür, wie realitätsfremd das ganze Rechenwerk sei.

Abgesehen davon, dass die belangte Behörde ganz offensichtlich den von ihr ermittelten durchschnittlichen Rohgewinnaufschlag lediglich auf 20 % aufgerundet hat (im angefochtenen Bescheid ist von einem durchschnittlichen Rohaufschlag "von gerundet 20 %" die Rede), ist auch dieses Vorbringen des Beschwerdeführers widersprüchlich:

Einesteils wird die Annahme des für den Beschwerdeführer weniger günstigen durchschnittlichen Rohaufschlages von 20 % von diesem damit begründet, dass "sie den Tatsachen entspricht" und andererseits wird sie als "falsch" und als Irrtum der belangten Behörde "zum Vorteil des Beschwerdeführers" bezeichnet. Schließlich zieht der Beschwerdeführer den Schluss, dass der von ihm selbst als den Tatsachen entsprechend angenommene durchschnittliche Rohaufschlag von 20 %, den auch die belangte Behörde ihrer Hochrechnung zu Grunde gelegt hat, Indiz dafür sei, "wie realitätsfremd das ganze Rechenwerk ist".

Ziel und Zweck dieser in sich widersprüchlichen Ausführungen bleiben für den Gerichtshof dunkel. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass der Beschwerdeführer auch unter diesem Beschwerdepunkt in Wahrheit nicht den durchschnittlichen Rohaufschlag, sondern den von der belangten Behörde angenommenen Rohgewinn (S 4,852.000,-- jährlich) bekämpft, weil dieser rechnerisch zu einem unrealistisch hohen Umsatz führe (Ausführungen auf Seite 82 der Beschwerde), würde ein derartiger Interpretationsversuch am übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers scheitern. Wie in der Folge noch auszuführen sein wird, hat der Beschwerdeführer eine eigene Vermögensrechnung vorgenommen, und für das Jahr 1974 einen Vermögenszuwachs von bestenfalls S 2,587.496,-- ermittelt. Auf Seite 79 der Beschwerde wird hiezu wörtlich ausgeführt:

"Laut der vorstehenden Darstellung muss sich für das Jahr 1974 ein Wert von nur S 2,587.496,-- ergeben, für die sechs übrigen Jahre aber je S 5,152.367,--. Das mag durchaus für den Beschwerdeführer zu schlechteren Ergebnissen führen als auf Basis der angefochtenen Werte; es ist aber die einzige Berechnung, die der Tatsächlichkeit Rechnung trägt."

Folgt man dieser Aussage, so wäre der vom Beschwerdeführer ermittelte Rohgewinn der Jahre 1968 bis 1973 jährlich noch ca. um S 300.000,-- höher als der von der belangten Behörde angenommene.

Der Beschwerdeführer begründet die von ihm für notwendig erachtete Teilung der Vermögenszuwachsrechnung in zwei Perioden, nämlich in die Periode vor Inkrafttreten des Umsatzsteuergesetzes 1972 und in die Periode darnach, damit, dass man ohne Zweifel davon ausgehen könne, dass die 16 %ige Umsatzsteuer die Handelsspanne des Beschwerdeführers belastet habe. Da der Beschwerdeführer nicht erkennbar macht, welches für ihn günstigere Ergebnis er von einer geteilten Vermögenszuwachsrechnung erwartet, kann auf diesen Beschwerdepunkt nicht näher eingegangen werden. Gesagt sei lediglich, dass ein noch geringerer Rohaufschlag zum Nachteil des Beschwerdeführers zu noch höheren Umsätzen geführt hätte. Im übrigen aber trifft die Annahme gar nicht zu, dass die 16 %ige Umsatzsteuer zu Lasten des Rohaufschlages des Beschwerdeführers gegangen sein muss. Vielmehr ist es gerichtsnotorisch, dass die mit dem Umsatzsteuergesetz 1972 bewirkte steuerliche Belastung des Umsatzes von Golddukaten zu einer deutlichen Preissteigerung dieser Wirtschaftsgüter geführt hat.

Durch eine Vermögensrechnung für das Jahr 1974 versucht der Beschwerdeführer darzutun, dass er in diesem Jahr Gewinne aus Schwarzgeschäften im Ausmaß von maximal S 2,587.496,-- erzielt haben könne. Demgegenüber sei die belangte Behörde von Schwarzgeschäften mit einem Rohgewinn von S 4,852.000,-- ausgegangen. Dies zeige, dass die von der belangten Behörde angewandte Schätzungsmethode mit den tatsächlichen Verhältnissen im Widerspruch stehe.

Die Berechnung des Beschwerdeführers vermag jedoch nicht zu überzeugen. Er geht von einem Anfangsvermögen zum 1. Jänner 1974 von S 26,736.842,-- aus, berücksichtigt als Ausgaben Lebenshaltungskosten von S 426.857,-- und als Einnahmen Zinserträge von S 1,793.454,-- und ermittelt durch Gegenüberstellung dieser Werte mit einem Endvermögen zum 31. Dezember 1974 von S 30,690.935,-- den ungeklärten Vermögenszuwachs (= Rohgewinn aus Schwarzgeschäften) mit S 2,587.496,--. Er übersieht dabei aber, dass neben den laufenden Aufwendungen für Lebenshaltungskosten von der belangten Behörde auch andere Aufwendungen, insbesondere solche für den Erwerb und die Adaptierung der Villa in Wien Grinzing berücksichtigt wurden. Da der Wert dieser Villa bei der Vermögenszuwachsrechnung nicht erfasst wurde, signalisiert der Aufwand für sie einen weiteren ungeklärten Vermögenszuwachs in Millionenhöhe. Schließlich könnten auch die von der Österreichischen Spielbanken AG bestätigten Spielverluste des Beschwerdeführers auf zusätzliche Schwarzgeschäfte schließen lassen, mit denen dieser Aufwand gedeckt wurde.

Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes, der Berechnung des Beschwerdeführers eine Vermögenszuwachsrechnung für das Jahr 1974 gegenüberzustellen, die mit dem von der belangten Behörde als Durchschnittswert angesetzten jährlichen Vermögenszuwachs vereinbar ist. Es soll mit dem Hinweis auf weitere im Verwaltungsverfahren hervorgekommene Aufwendungen des Beschwerdeführers lediglich aufgezeigt werden, dass die Berechnung des Beschwerdeführers für das Jahr 1974 keineswegs zwingende Schlüsse auf ein geringeres Ausmaß von Schwarzgeschäften zulässt als von der belangten Behörde angenommen wurde.

Schließlich wird vom Beschwerdeführer unter dem Beschwerdepunkt 16 der Vorwurf wiederholt, bei der Vermögenszuwachsrechnung seien Zinsen aus Ersparnissen nicht in ausreichendem Maße berücksichtigt worden. Die Rechnung, die der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang aufstellt, ist allerdings ebenfalls aus mehreren Gründen unrichtig:

Er verteilt das Ergebnis einer von ihm für die Jahre 1968 bis 1973 vorgenommenen Vermögenszuwachsrechnung (S 33,501.701,--) gleichmäßig auf die genannten Jahre (eine Vorgangsweise, die er in anderem Zusammenhang bekämpft) und ermittelt so ein gleich bleibendes jährliches Einkommen von je S 4,431.954,--. Ohne irgendwelche Aufwendungen für die Lebensführung sowie für den Kauf und die Adaptierung seiner Villa in Wien-Grinzing zu berücksichtigen, geht er davon aus, dass das gesamte erwirtschaftete Einkommen mit 6 % verzinslich angelegt worden sei. Um die so errechneten Zinsen seien die angenommenen Schwarzgeschäfte und die damit im Zusammenhang stehenden Umsätze zu vermindern.

Auch wenn der Beschwerdeführer diese Rechnung mehr oder weniger bloß als eine Art Demonstration für eine richtige Vermögenszuwachsrechnung verstanden wissen will und betont, er selbst gehe von einem noch wesentlich geringeren unaufgeklärten Vermögenszuwachs aus, so zeigt die Nichtberücksichtigung der aus dem geschätzten Einkommen zu deckenden Aufwendungen doch deutlich, dass die vom Beschwerdeführer als schematisch richtig empfundene Ermittlung und Berücksichtigung von Ertragszinsen in Wahrheit grobe Denkfehler aufweist. Im übrigen wurde bereits unter Punkt 9. der Entscheidungsgründe darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde bemüht war, die von ihr feststellbaren Zinserträge so weit als möglich als aufgeklärten Vermögenszuwachs zu berücksichtigen.

14. Feststellung der Einheitswerte zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975 (Beschwerdepunkt 17):

Unter diesem Beschwerdepunkt bekämpft der Beschwerdeführer die Zurechnung von diversen Spar- bzw. Bankguthaben zum Betriebsvermögen und damit deren Erfassung bei Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1969 bis 1975. Diese Guthaben könnten auch dann zum Privatvermögen gehören, wenn sie aus betrieblichen Gewinnen stammen sollten. Ebenso wie die privat verbrauchten Mittel vorher dem Betriebsvermögen entnommen worden seien, ebenso könne dies bei nichtverbrauchten Mitteln der Fall sein. Nur der Teil der Guthaben, der vom Betrieb zur Vermeidung einer betrieblichen Überschuldung benötigt worden sei, sei nicht als Privatvermögen anzusehen. Den Beschwerdeführer treffe keine Beweislast dafür, welche Geldmittel der betrieblichen und welche der privaten Sphäre zuzurechnen gewesen seien. Vielmehr hätte die belangte Behörde zu prüfen gehabt, "ob zwingend zu schließen sei, dass die mit Schwarzumsätzen erwirtschafteten Vermögenswerte nicht etwa entnommen oder verbraucht sein können, sondern zu jedem der angeführten Stichtage zwingend zum Betriebsvermögen gezählt werden müssen".

Die belangte Behörde weist in ihrer Gegenschrift zutreffend darauf hin, dass es sich bei diesem Vorbringen des Beschwerdeführers um Neuerungen handelt, die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtlich sind.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, er habe in der Frage der Zurechnung von Geldmitteln zur betrieblichen oder privaten Sphäre schon deswegen im Berufungsverfahren nichts vorbringen müssen, weil er die Vermögenszuwachsrechnung zur Gänze bekämpft habe. Bezüglich eines Vermögens, das es seiner Ansicht nach gar nicht gäbe, bedürfe es auch keiner Zurechnung zur betrieblichen oder privaten Sphäre.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Gegen einen Bescheid, mit dem der Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt wird, kann nicht nur eingewendet werden, dass das Vermögen zu hoch festgestellt wurde, sondern auch, dass zu Unrecht Privatvermögen als Betriebsvermögen beurteilt wurde. Außerdem ist es unrichtig, dass den Beschwerdeführer diesbezüglich keine Beweislast treffe, weil sich die im § 119 BAO verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auf alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bezieht, somit auch auf Art und Höhe des Vermögens. Im übrigen erweist sich aber das Beschwerdevorbringen auch

deswegen als nicht zielführend, weil die Zurechnung von Geldmitteln zum Betriebsvermögen nicht nur dann berechtigt ist, wenn "zwingende" Gründe dafür sprechen, sondern auch dann, wenn eine solche Zurechnung gegenüber einer Zurechnung zum Privatvermögen die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Gegen einen Bescheid, mit dem der Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt wird, kann nicht nur eingewendet werden, dass das Vermögen zu hoch festgestellt wurde, sondern auch, dass zu Unrecht Privatvermögen als Betriebsvermögen beurteilt wurde. Außerdem ist es unrichtig, dass den Beschwerdeführer diesbezüglich keine Beweislast treffe, weil sich die im Paragraph 119, BAO verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auf alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bezieht, somit auch auf Art und Höhe des Vermögens. Im übrigen erweist sich aber das Beschwerdevorbringen auch deswegen als nicht zielführend, weil die Zurechnung von Geldmitteln zum Betriebsvermögen nicht nur dann berechtigt ist, wenn "zwingende" Gründe dafür sprechen, sondern auch dann, wenn eine solche Zurechnung gegenüber einer Zurechnung zum Privatvermögen die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Dies trifft aber im Beschwerdefall aus folgenden Überlegungen zu:

Wie bereits unter Punkt 8. der Entscheidungsgründe dargelegt, ist mit rechtskräftigem Strafurteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien als erwiesen angenommen worden, dass der Beschwerdeführer von Juli 1975 bis September 1976 1.303 kg Feingold in Barren und 18 kg Platin in Barren über die österreichisch-schweizerische Grenze geschmuggelt hat. Auf Seite 20 des Urteils wird u.a. ausgeführt:

"Das zum Ankauf des Goldes benötigte Geld (insgesamt mindestens S 97.000.000,-) führte der ... (Beschwerdeführer) in Schillingnoten in die Schweiz in entsprechenden Teilbeträgen aus ..."

Mit Rücksicht auf derartige geschäftliche Transaktionen spricht jedenfalls die größere Wahrscheinlichkeit dafür, dass der Beschwerdeführer laufend über entsprechende betriebliche Geldmittel verfügte und den Einkauf des Goldes nicht mit seinerzeit entnommenen und unmittelbar vor dem Einkauf wiederum in den Betrieb eingelegten Geldern finanzierte. Die belangte Behörde konnte daher unbedenklich davon ausgehen, dass die von ihr festgestellten Geldbestände dem Betriebsvermögen zuzurechnen waren.

Was die vom Beschwerdeführer behaupteten und von der Österreichischen Spielbanken AG für die Jahre 1969 und 1970 bestätigten Spielgewinne in Höhe von rund einer Million Schilling betrifft (siehe Punkt 7. der Entscheidungsgründe), so ist zu sagen, dass die belangte Behörde diese Gewinne, sofern sie überhaupt erzielt worden sein sollten (siehe nochmals Punkt 7. der Entscheidungsgründe), weder bei Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens noch bei Feststellung des Vermögens des Beschwerdeführers berücksichtigt hat. Durch diese Vorgangsweise kann sich der Beschwerdeführer jedenfalls nicht beschwert erachten.

15. Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1976 (Beschwerdepunkt 18):

Der Beschwerdeführer bekämpft unter diesem Beschwerdepunkt den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 betreffend das Betriebsvermögen des Beschwerdeführers. Ein solcher Bescheid war aber, wie der Beschwerdeführer selbst erkennt, nicht Gegenstand der angefochtenen Berufungsentscheidung, weil als Folge der Betriebsprüfung kein solcher Bescheid erlassen wurde, der vom Beschwerdeführer angefochten hätte werden können. Vielmehr ist ein erstinstanzlicher Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 erst im Jänner 1984 gleichzeitig mit der Berufungsentscheidung erlassen worden. Dieser Bescheid wurde zwischenzeitlich mit Berufung angefochten. Ob über diese Berufung bereits entschieden wurde, entzieht sich der Kenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, ist aber unerheblich, weil in jedem Fall der erstinstanzliche Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 nicht der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegt (siehe diesbezüglich auch unter Punkt 1. der Entscheidungsgründe).

Der Beschwerdeführer verweist darauf, dass der Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1976 und der Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1976 (beide Bescheide sind Gegenstand der angefochtenen Berufungsentscheidung) bereits auf den erstinstanzlichen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 Bezug nehmen bzw. von diesem abgeleitet wurden. Er erblickt in dieser Vorgangsweise "eine Aktenwidrigkeit". Selbstverständlich hätte die Berufsbehörde "eigene Feststellungen zum Reinvermögen zum 1. Jänner 1976 treffen müssen", weil die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1976 noch zum Prüfungsauftrag der Betriebsprüfung gehört hätte.

Dieser Vorwurf ist unberechtigt: Als Folge der Betriebsprüfung ist deswegen kein Einheitswertbescheid zum 1. Jänner

1976 ergangen, weil die Wertfortschreibungsgrenzen gegenüber dem Einheitswert zum 1. Jänner 1975 nicht überschritten waren (Einheitswert zum 1. Jänner 1975: S 22,991.000,-- Einheitswert zum 1. Jänner 1976: S 22,892.700,--). Erst durch die angefochtene Berufungsentscheidung der belangten Behörde, mit der der Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1975 auf S 23,537.000,-- erhöht wurde, stellte sich die Frage, ob zum 1. Jänner 1976 eine Wertfortschreibung zu erfolgen habe. Dies konnte jedoch nur durch das Finanzamt als erstinstanzliche Behörde geschehen, weil die Rechtsmittelbehörde zur Erlassung eines erstinstanzlichen Bescheides unzuständig gewesen wäre. Der belangten Behörde ist aber auch keine Rechtswidrigkeit anzulasten, wenn sie den gleichzeitig mit ihrer Berufungsentscheidung erlassenen erstinstanzlichen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 bereits als Grundlagenbescheid für die abgeleiteten zweitinstanzlichen Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1976 und Vermögensteuer zum 1. Jänner 1976 herangezogen hat. Ein abgeleiteter Bescheid kann nämlich auch gleichzeitig mit dem Feststellungsbescheid, von dem er abgeleitet ist, erlassen werden. Selbst die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vor Erlassung des Grundlagenbescheides ist nicht rechtswidrig. Das ergibt sich aus § 295 Abs. 1 BAO, wonach ein abgeleiteter Bescheid im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist. Dieser Vorwurf ist unberechtigt: Als Folge der Betriebsprüfung ist deswegen kein Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 ergangen, weil die Wertfortschreibungsgrenzen gegenüber dem Einheitswert zum 1. Jänner 1975 nicht überschritten waren (Einheitswert zum 1. Jänner 1975: S 22,991.000,-- Einheitswert zum 1. Jänner 1976: S 22,892.700,--). Erst durch die angefochtene Berufungsentscheidung der belangten Behörde, mit der der Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1975 auf S 23,537.000,-- erhöht wurde, stellte sich die Frage, ob zum 1. Jänner 1976 eine Wertfortschreibung zu erfolgen habe. Dies konnte jedoch nur durch das Finanzamt als erstinstanzliche Behörde geschehen, weil die Rechtsmittelbehörde zur Erlassung eines erstinstanzlichen Bescheides unzuständig gewesen wäre. Der belangten Behörde ist aber auch keine Rechtswidrigkeit anzulasten, wenn sie den gleichzeitig mit ihrer Berufungsentscheidung erlassenen erstinstanzlichen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 bereits als Grundlagenbescheid für die abgeleiteten zweitinstanzlichen Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1976 und Vermögensteuer zum 1. Jänner 1976 herangezogen hat. Ein abgeleiteter Bescheid kann nämlich auch gleichzeitig mit dem Feststellungsbescheid, von dem er abgeleitet ist, erlassen werden. Selbst die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vor Erlassung des Grundlagenbescheides ist nicht rechtswidrig. Das ergibt sich aus Paragraph 295, Absatz eins, BAO, wonach ein abgeleiteter Bescheid im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist.

Soweit sich die Beschwerde gegen den erstinstanzlichen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976 richtet, war sie mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen. Im übrigen wurde auch unter diesem Beschwerdepunkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

16. Überhöhte Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1975 und zum 1. Jänner 1976 (Beschwerdepunkte 19 bis 21):

Soweit der Beschwerdeführer unter diesen Beschwerdepunkten vorbringt, Privatvermögen sei zu Unrecht als Betriebsvermögen behandelt worden, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen unter Punkt 14. der Entscheidungsgründe verwiesen, wonach die Edelmetalltransaktionen des Beschwerdeführers einen außerordentlich hohen Bestand an finanziellen Mitteln erforderten, die zu Recht der betrieblichen Sphäre zugerechnet wurden.

Das weitere Vorbringen des Beschwerdeführers betrifft den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1976, der aber nicht Gegenstand der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof ist, weil es sich dabei um einen erstinstanzlichen Bescheid handelt (siehe Punkt 15. der Entscheidungsgründe).

17. Überhöhte Ermittlung der Vermögensteuergrundlagen 1968 bis 1976 (Beschwerdepunkt 22):

Der Beschwerdeführer verweist auf sein bisheriges Beschwerdevorbringen, wonach sein Vermögen zum 31. Dezember 1974 um S 20,000.000,-- geringer anzusetzen gewesen wäre. Eine detaillierte Aufgliederung dieser 20 Millionen Schilling ist der Beschwerde nicht zu entnehmen. Offensichtlich handelt es sich aber dabei darum, das Guthaben auf dem Sparbuch beim Bankhaus Winter in Höhe von 18 Millionen Schilling nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Dieser Fragenkomplex wurde bereits ausführlich unter Punkt 6. der Entscheidungsgründe mit dem Ergebnis behandelt, dass die belangte Behörde dem diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers zu Recht keinen

Glauben geschenkt hat. Dies gilt insbesondere auch für die behauptete Geldleistung von 13 Millionen Schilling an SJ. Das erstmals hier angeführte Argument, dass die Mutter des Beschwerdeführers von der "Erbtante" J den Hälfteanteil eines Hauses in Wels im Erbweg erworben habe, und dass es daher glaubhaft sei, dass SJ als näher stehender Erbe, nämlich als deren Neffe, auch von der Erbtante beteiligt worden sei, vermag die Annahme der belangten Behörde, dass das Guthaben auf dem Bankkonto Winter dem Beschwerdeführer zuzurechnen war, nicht zu entkräften.

Obwohl der Beschwerdeführer insgesamt Spielgewinne im Ausmaß von über 12 Millionen Schilling angegeben hat, von denen allein auf das Jahr 1975 solche in Höhe von S 3,857.300,-- entfallen sein sollen (siehe Punkt 7. der Entscheidungsgründe), stützt sich der Beschwerdeführer unter Beschwerdepunkt 22 auf die Auskunft der Österreichischen Spielbanken AG, wonach der Beschwerdeführer im Jahr 1975 einen Spielverlust von S 703.000,-- erlitten habe. Dieser Verlust hätte bei Ermittlung seines Vermögens zum 1. Jänner 1976 Berücksichtigung finden müssen.

Dazu ist zu sagen, dass durch die Auskunft der Österreichischen Spielbanken AG und durch die Aussage des L im wesentlichen nur die Behauptung des Beschwerdeführers entkräftet wurde, sein Vermögenszuwachs sei zum Großteil auf Spielgewinne zurückzuführen. Im übrigen wurden weder die behaupteten Spielgewinne noch die bestätigten Verluste in die Vermögenszuwachsrechnung miteinbezogen. Gleiches gilt für den Ansatz des Betriebsvermögens zu den einzelnen Bewertungsstichtagen. Die belangte Behörde verweist darauf, dass ein allfälliger Spielverlust des Beschwerdeführers (unmittelbar) nur zu Lasten seines privaten Bargeldvermögens hätte gehen können, dass aber dieses laut Erklärung des Beschwerdeführers zum 1. Jänner 1976 mit S 7,500.052,-- angesetzt worden sei. Das Beschwerdevorbringen erweist sich daher als unbegründet.

18. Schwarzumsätze (Beschwerdepunkt 23):

Unter Tz. 15, 16 und 17 hat der Betriebsprüfer folgende Schwarzgeschäfte festgestellt:

Tz. 15: Vornehmlich in den Jahren 1975 und 1976 ließ der Beschwerdeführer beim Österreichischen Hauptmünzamt Golddukaten prägen (1975: 50.407 Stück und 1976: 275.771 Stück), wobei er das Gold beistellte. Bei dem beigestellten Gold handelte es sich um Goldbarren im Ausmaß von 1.303 kg Feingold, von denen mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. November 1977 als erwiesen angenommen worden war, dass sie der Beschwerdeführer in den Jahren 1975 und 1976 über die österreichisch-schweizerische Grenze geschmuggelt habe. Der Betriebsprüfer ermittelte den Bruttoerlös aus dem Verkauf dieser Golddukaten mit S 19,449.000,-- für das Jahr 1975 und mit S 76,027.000,-- für das Jahr 1976.

Der Goldeinsatz wurde mit S 15,139.000,-- (1975) bzw. mit S 61,486.000,-- (1976) angesetzt. Die Prägegebühren wurden mit S 857.774,01 (1975) bzw. mit S 3,269.859,22 (1976) berücksichtigt.

Tz. 16: Auf dem Girokonto Nr. n.nnn bei der Girozentrale und Bank der Österreichischen Sparkassen wurden für das Jahr 1975 Zahlungseingänge in Höhe von S 1,246.777,70 und für das Jahr 1976 solche in Höhe von S 463.232,90 festgestellt (siehe auch unter Punkt 10. der Entscheidungsgründe). Der Beschwerdeführer hatte die Zahlungseingänge auf diesem Konto damit erklärt, dass er Schwarzverkäufe an gute Bekannte und höher gestellte Persönlichkeiten praktisch ohne jeden Verdienst getätigt habe. Die Belege habe er weggeworfen.

Tz. 17: Der Betriebsprüfer hat unverbuchte Verkäufe von Golddukaten an Banken festgestellt, für die Rechnungen mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt worden waren. Ebenso wenig wie die Rechnungen verbucht worden waren, ebenso wenig war die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abgeführt worden.

Die Nettoerlöse aus diesen Verkäufen betrugen:

1975

S

1,322.500,--

1976

S

30,647.647,--

Der Beschwerdeführer bestreitet diese Feststellungen unter dem Beschwerdepunkt 23 nicht. Er behauptet aber, dass

die unter Tz. 16 und 17 festgestellten Golddukatenverkäufe bereits im vollen Ausmaß durch jene Verkaufserlöse erfasst seien, die unter Tz. 15 kalkulatorisch aus den beim Hauptmünzamt über seinen Auftrag geprägten Golddukaten ermittelt worden seien. Die belangte Behörde hat diesem Berufungsbegehren insoweit Rechnung getragen, als sie die an Banken verkauften Golddukaten (Tz. 17) als durch Rechnungen belegte Schwarzgeschäfte gewertet hat, die bereits unter Tz. 15 kalkulatorisch erfasst worden seien. Nicht jedoch wurden die unter Tz. 16 festgestellten Verkäufe als bereits unter Tz. 15 erfasst angesehen. Die belangte Behörde hat dies damit begründet, dass sich die jährlichen Zahlungseingänge auf dem Girokonto auch in den Jahren vor dem Verkauf der über Auftrag des Beschwerdeführers im Österreichischen Hauptmünzamt geprägten Golddukaten in ähnlicher Höhe bewegt hätten wie in den Jahren 1975 und 1976. Daraus könne geschlossen werden, dass die unter Tz. 15 festgestellten Schwarzgeschäfte zusätzlich zu jenen getätigt worden seien, deren Zahlungseingänge auf dem Girokonto aufschienen. Im übrigen habe der Beschwerdeführer zugegebenermaßen sämtliche diesbezüglichen Belege vernichtet und sich so selbst die Möglichkeit genommen, Gegenteiliges zu beweisen.

Diese Beweismwürdigung der belangten Behörde erscheint dem Gerichtshof weder unschlüssig noch den wirtschaftlichen Erfahrungen widersprechend. Ob damit dem tatsächlichen Geschehen in vollem Umfang Rechnung getragen wurde, entzieht sich der nachprüfenden Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof, weil sich diese bezüglich der freien Beweismwürdigung der Behörde auf die Schlüssigkeit des Denkvorganges und auf die Übereinstimmung mit den Erfahrungen des Lebens und mit den Denkgesetzen zu beschränken hat (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, Seiten 548 ff). Im übrigen ist auch das Beschwerdevorbringen nicht geeignet, einen anderen Sachverhalt als der Wirklichkeit eher entsprechend anzunehmen. Diese Beweismwürdigung der belangten Behörde erscheint dem Gerichtshof weder unschlüssig noch den wirtschaftlichen Erfahrungen widersprechend. Ob damit dem tatsächlichen Geschehen in vollem Umfang Rechnung getragen wurde, entzieht sich der nachprüfenden Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof, weil sich diese bezüglich der freien Beweismwürdigung der Behörde auf die Schlüssigkeit des Denkvorganges und auf die Übereinstimmung mit den Erfahrungen des Lebens und mit den Denkgesetzen zu beschränken hat vergleiche Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, Seiten 548 ff). Im übrigen ist auch das Beschwerdevorbringen nicht geeignet, einen anderen Sachverhalt als der Wirklichkeit eher entsprechend anzunehmen.

Der Umstand, dass der Golddukatenumsatz des Beschwerdeführers in den Jahren 1975 und 1976 "eine explosionsartige Ausweitung erfahren hat", ist auf die hohen illegalen Goldimporte aus der Schweiz zurückzuführen und lässt nicht darauf schließen, dass der Beschwerdeführer seine bisherigen Geschäfte wesentlich eingeschränkt habe. Während nun die unter Tz. 17 festgestellten Verkäufe an Banken den "explosionsartigen" Anstieg der Golddukatenverkäufe widerspiegeln (und daher zu Recht von der belangten Behörde als unter Tz. 15 bereits kalkulatorisch erfasst angesehen wurden), trifft dies auf die Zahlungseingänge auf dem Girokonto n.nnn nicht zu. Diese betrugen:

1968

S

464.076,35

1969

S

165.354,80

1970

S

1,107.481,--

1971

S

818.688,60

1972

S

1,216.030,10

1973

S

762.889,60

1974

S

493.470,90

1975

S

1,246.777,70

1976

S

463.232,90.

Wenn auch diese Zahlungseingänge in den einzelnen Jahren starken Schwankungen unterliegen, so sind doch insbesondere in den Jahren 1970 bis 1973 Eingänge festzustellen, die größenordnungsmäßig den Eingängen in den Jahren 1975 und 1976 entsprechen. Im besonderen fällt auch auf, dass im Jahr 1976, in welches der Höhepunkt der explosionsartigen Ausweitung der Golddukatenumsätze fällt (in der Beschwerde wird vom 60-fachen des im Jahr 1974 erzielten Umsatzes gesprochen), auf dem Girokonto

n. nnn nur verhältnismäßig geringe Eingänge, nämlich nur

S 463.232,90 aufscheinen. Dies lässt durchaus den Schluss zu, dass die über das Girokonto abgewickelten Geschäfte zumindest weitgehend gleicher Art waren, wie in den Vorperioden und von den außerordentlichen Golddukatengeschäften nicht berührt wurden.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, er habe die Golddukaten ohne Kalkulation der Umsatzsteuer mit geringer Spanne verkauft, er habe in Zeitungsinseraten mit der Umsatzsteuerfreiheit dieser Verkaufsgeschäfte geworben, weil er geglaubt habe, dass diese tatsächlich steuerfrei seien, und die nunmehr vorgeschriebene Umsatzsteuer habe zu Verlusten geführt, sind für die obige Beurteilung ohne Belang und können daher auf sich beruhen, ohne dass es erforderlich wäre, auf ihren Wahrheitsgehalt einzugehen. Die Beschwerde erweist sich sohin auch in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet.

19. Verfahrensmängel (Beschwerdepunkt 24:)

Unter diesem Beschwerdepunkt wiederholt der Beschwerdeführer ausführlich sein Vorbringen, dass er im Verwaltungsverfahren durch Beschlagnahme seiner Geschäftsunterlagen in seiner Rechtsverfolgung behindert worden sei. Die belangte Behörde gebe selbst zu, dass die Möglichkeit der Akteneinsicht erst seit Mitte 1981 bestanden habe und auch nur in der Form, dass bei der Finanzlandesdirektion in den Arbeitsräumen des Sachbearbeiters hätte Einsicht genommen werden können, wobei an Ort und Stelle auch die Möglichkeit bestanden hätte, Abschriften oder Ablichtungen vorzunehmen. Allerdings sei dem Beschwerdeführer bis heute nicht bekannt, "wie das hätte technisch vor sich gehen können".

Zur Zeit, als die Betriebsprüfung stattgefunden habe, habe sich der Beschwerdeführer in Untersuchungshaft befunden. Die Betriebsprüfung habe im wesentlichen ohne Parteiengehör stattgefunden. Es bedürfe keines besonderen Beweises, dass die Betriebsprüfungsarbeiten, die sich in einem 86 Seiten umfassenden Bericht mit vielen Anlagen niedergeschlagen hätten, natürlich nicht im Beisein des Beschwerdeführers durchgeführt worden seien und der Beschwerdeführer keine Gelegenheit gehabt habe, zu den während der Prüfungsarbeit auftauchenden Fragen ad hoc Stellung zu nehmen, wie dies normalerweise geschehe und einen wesentlichen Teil des Parteiengehörs ausmache. Das Parteiengehör habe sich auf die Besuche der beiden Betriebsprüfer im Landesgericht für Strafsachen beschränkt.

Es bedürfe keines Beweises, dass damit dem Beschwerdeführer nicht jenes Parteigehör gewährt worden sei, das er seinen eigenen Vorstellungen zufolge benötigt hätte, um alles Sagenswerte vorzubringen, sondern dass die Zeit, die dem Beschwerdeführer zu seiner Parteienstellungnahme eingeräumt worden sei, von den Betriebsprüfern de facto diktiert und beschränkt worden sei. Schließlich sei es allein den Prüfern überlassen gewesen, den Beschwerdeführer aufzusuchen, und zwar nur dann, wenn das den Prüfern zweckdienlich erschienen sei. Der Beschwerdeführer habe keinen Einfluss darauf gehabt. Damit sei das Parteigehör erheblich verletzt worden. Die Finanzbehörde hätte auf seine Haft Rücksicht nehmen müssen und den Abschluss zur Betriebsprüfung auf einen Zeitraum verschieben können, in dem der Beschwerdeführer wieder auf freiem Fuß gewesen sei.

Die Betriebsprüfer hätten bei ihren Besuchen nicht alle Geschäftsunterlagen in das Landesgericht mitgebracht, sondern nur jene, die sie für ihre Fragen benötigt hätten. Auch die Berufungsfrist sei zu einem Zeitpunkt abgelaufen, in dem der Beschwerdeführer noch in Haft gewesen sei. Dadurch sei er auch in der Erhebung seiner Berufung erheblich behindert worden. Es wäre ihm zwar möglich gewesen, sein Berufungsvorbringen und seine Beweisanbote im Zuge des Berufungsverfahrens zu modifizieren und sich ab dem Zeitpunkt, zu dem ihm Akteneinsicht gewährt worden wäre, auch mit den Beweismitteln aus dem Bestand seiner eigenen Geschäftsaufzeichnungen "auszurüsten". Das saniere aber nicht die erstinstanzlichen Verfahrensmängel. Es stehe dem Beschwerdeführer das Recht zu, im Verwaltungsverfahren zwei Instanzen in Anspruch nehmen zu können und es müsse in jedem der beiden Verfahren die Rechtmäßigkeit der Entscheidungen gewährleistet sein. Die Verfahrensmängel des erstinstanzlichen Verfahrens könnten durch das zweitinstanzliche Verfahren nicht mehr saniert werden.

Schließlich sei der Beschwerdeführer auch im Berufungsverfahren "ausgetrickt" worden. Er habe auf die Zusage des Berichterstatters vertraut, dass mit ihm Jahr für Jahr eingehend durchbesprochen werden würde. Für das Jahr 1968 hätten solche Besprechungen stattgefunden. In der Folge seien jedoch keine weiteren Termine mehr angesetzt worden. Durch die kurzfristige Anberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung sei dem Beschwerdeführer die Möglichkeit genommen worden, sich mit entsprechenden Beweismitteln zu versorgen.

Zu diesem Vorbringen ist zunächst festzustellen, dass nur das zweitinstanzliche Verfahren und der von der belangten Behörde erlassene Bescheid Gegenstand der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle ist. Allfällige Verfahrensmängel, die im erstinstanzlichen Verfahren unterlaufen sein mögen, sind daher im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unerheblich, sofern sie nicht Anlass geben, auch das zweitinstanzliche Verfahren als mangelhaft anzusehen. Ein solcher Anlass besteht nicht. Der Beschwerdeführer hatte innerhalb des mehr als fünfjährigen Berufungsverfahrens mindestens zwei Jahre lang Zeit, in seine Geschäftsunterlagen, allenfalls auch wiederholt, Einsicht zu nehmen und Ablichtungen anzufertigen. Er hat dies kein einziges Mal getan. Welche technischen Schwierigkeiten bestanden hätten, bleibt unerfindlich. Erst wenn der Beschwerdeführer trotz versuchter Akteneinsicht gehindert worden wäre, bestimmte Unterlagen einzusehen, oder wenn ihm nicht genügend Zeit zur Akteneinsicht geboten worden wäre, hätte ein diesbezüglicher Verfahrensmangel releviert werden können. Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die mündliche Berufungsverhandlung nicht über Antrag des Beschwerdeführers, sondern von Amts wegen angesetzt wurde und dass dem Beschwerdeführer im Rahmen dieser mündlichen Berufungsverhandlung ausführlich Gelegenheit geboten worden ist, seine Rechte wahrzunehmen. Die Beschwerde erweist sich daher schließlich auch in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet.

Aus dem unter Punkt 2. genannten Grund war der angefochtene Bescheid, soweit er Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1968 zum Gegenstand hatte, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde, soweit sie nicht gemäß § 34 VwGG mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen war (siehe Punkt 1. und 15. der Entscheidungsgründe), gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Aus dem unter Punkt 2. genannten Grund war der angefochtene Bescheid, soweit er Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1968 zum Gegenstand hatte, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde, soweit sie nicht gemäß Paragraph 34, VwGG mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen war (siehe Punkt 1. und 15. der Entscheidungsgründe), gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil Stempelgebühren nur in der Höhe zu ersetzen sind, in der sie - soweit sie auf Beilagen entfallen - im Interesse einer zweckentsprechenden Rechtsverfolgung verursacht wurden. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen

47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt Nr. 243, insbesondere deren Artikel römisch drei, Absatz 2, Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil Stempelgebühren nur in der Höhe zu ersetzen sind, in der sie - soweit sie auf Beilagen entfallen - im Interesse einer zweckentsprechenden Rechtsverfolgung verursacht wurden.

Wien, am 14. Dezember 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1984130063.X00

Im RIS seit

14.12.1988

Zuletzt aktualisiert am

31.08.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at