

TE Vwgh Erkenntnis 1987/11/24 86/14/0098

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.11.1987

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

BAO §119;
BAO §131 Abs1 Z5;
BAO §167 Abs2 impl;
BAO §177;
BAO §184 Abs1;
BAO §207 Abs1;
BAO §263 Abs2;
BAO §286;
BAO §303 Abs1;
DBAbk Liechtenstein 1971 Art16;
DBAbk Liechtenstein 1971 Art23 Abs2;
UStG 1972 §7 Abs1 Z2;
UStG 1972 §7 Abs2;
VwGG §41 Abs1;
1. BAO § 119 heute
2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 131 heute
2. BAO § 131 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 131 gültig von 02.08.2016 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
4. BAO § 131 gültig von 01.01.2016 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
5. BAO § 131 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
6. BAO § 131 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
7. BAO § 131 gültig von 01.01.2007 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
8. BAO § 131 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. BAO § 131 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
10. BAO § 131 gültig von 01.12.1993 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

11. BAO § 131 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
12. BAO § 131 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
 1. BAO § 167 heute
 2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 177 heute
2. BAO § 177 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 207 heute
2. BAO § 207 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
3. BAO § 207 gültig von 15.12.2010 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 207 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 207 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
6. BAO § 207 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
7. BAO § 207 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
8. BAO § 207 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
9. BAO § 207 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 207 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
 1. BAO § 263 heute
 2. BAO § 263 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. BAO § 263 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 4. BAO § 263 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 5. BAO § 263 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
1. BAO § 286 heute
2. BAO § 286 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 286 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 286 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. UStG 1972 § 7 gültig von 01.01.1988 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 7 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. UStG 1972 § 7 gültig von 27.11.1982 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
4. UStG 1972 § 7 gültig von 14.03.1979 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 101/1979
5. UStG 1972 § 7 gültig von 31.12.1975 bis 13.03.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
6. UStG 1972 § 7 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975
1. UStG 1972 § 7 gültig von 01.01.1988 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 7 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. UStG 1972 § 7 gültig von 27.11.1982 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
4. UStG 1972 § 7 gültig von 14.03.1979 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 101/1979
5. UStG 1972 § 7 gültig von 31.12.1975 bis 13.03.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
6. UStG 1972 § 7 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975
1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012

5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990

6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffli, über die Beschwerde des Dr. RD in D, vertreten durch Dr. Kurt Martschitz, Rechtsanwalt in Dornbirn, Riedgasse 31/I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, vom 6. Februar 1986, Zl. 1188-2/1984, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1973 bis 1977, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Umsatzsteuer für 1977 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.510,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt in Vorarlberg einen Briefmarken-

und Münzhandel, dessen Gewinn er gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittelt. Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung (BP) stellte der Prüfer unter anderem fest, daß die Buchführung Mängel aufweise, daß die Firma C, eine liechtensteinische Anstalt, mit der der Beschwerdeführer Kredit- und Liefergeschäfte abgewickelt haben will, ihm zuzurechnen sei, daß der Verkauf ungarischer Wertpapiere, ausgegeben in der Zeit von 1918 bis 1945, nicht den behaupteten Erlös von S 3,25 Mio erbracht hätte und die aus dem angeblichen Erlös getätigten Einlagen in den Betrieb des Beschwerdeführers daher einen ungeklärten Vermögenszuwachs darstellten, daß umfangreiche Geld- und Warengeschäfte des Beschwerdeführers und damit zusammenhängende Umbuchungen von Verbindlichkeiten auf das Privatkonto bzw. das Konto der Firma C ungeklärt geblieben seien, und daß der Beschwerdeführer für 18 Ausfuhrlieferungen keinen Ausfuhrnachweis hätte erbringen können. Die BP ermittelte die strittigen Abgaben durch Schätzung (Gesamtbetrag S 3,424.794). und Münzhandel, dessen Gewinn er gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972 ermittelt. Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung (BP) stellte der Prüfer unter anderem fest, daß die Buchführung Mängel aufweise, daß die Firma C, eine liechtensteinische Anstalt, mit der der Beschwerdeführer Kredit- und Liefergeschäfte abgewickelt haben will, ihm zuzurechnen sei, daß der Verkauf ungarischer Wertpapiere, ausgegeben in der Zeit von 1918 bis 1945, nicht den behaupteten Erlös von S 3,25 Mio erbracht hätte und die aus dem angeblichen Erlös getätigten Einlagen in den Betrieb des Beschwerdeführers daher einen ungeklärten Vermögenszuwachs darstellten, daß umfangreiche Geld- und Warengeschäfte des Beschwerdeführers und damit zusammenhängende Umbuchungen von Verbindlichkeiten auf das Privatkonto bzw. das Konto der Firma C ungeklärt geblieben seien, und daß der Beschwerdeführer für 18 Ausfuhrlieferungen keinen Ausfuhrnachweis hätte erbringen können. Die BP ermittelte die strittigen Abgaben durch Schätzung (Gesamtbetrag S 3,424.794).

Eine Berufung, die der Beschwerdeführer gegen die im Sinne der Prüfungsfeststellungen erlassenen Abgabenbescheide des Finanzamtes erhob, löste zahlreiche weitere Erhebungen von Prüfungsorganen des zuständigen Finanzamtes aus, die in einer umfangreichen Berufungsvorentscheidung ihren Niederschlag fanden. In der Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt im wesentlichen denselben Standpunkt wie die BP. Es löste weiters Verbindlichkeiten gegenüber namentlich angeführten Wiener Geschäftspartnern des Beschwerdeführers gewinnerhöhend auf, was allerdings nur zu Gewinnverschiebungen innerhalb des Prüfungszeitraumes (Streitjahre), insgesamt aber zu keiner Gewinnerhöhung führte. Insbesondere auf Grund einer anderen Schätzungsmethode gelangte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu höheren Abgabenforderungen gegenüber dem Beschwerdeführer als die BP (Gesamtbetrag S 9,482.849,--).

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der nach weiteren Erhebungen und nach Durchführung einer Berufungsverhandlung getroffenen Berufungsentscheidung (angefochtener Bescheid) ging es ebenfalls um die bereits aufgezeigten Streitfragen. Im Wege

einer Schätzung, die von den Schätzungsmethoden der BP und des Finanzamtes abwich, setzte die belangte Behörde die Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 1973 bis 1977 mit insgesamt S 5,297.364,-- fest.

Der Beschwerdeführer erhob gegen den angefochtenen Bescheid zunächst beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde, doch lehnte dieser Gerichtshof deren Behandlung mit Beschluß vom 25. Juni 1986, B 515/86, ab. In der hierauf an den Verwaltungsgerichtshof abgetretenen Beschwerde macht der Beschwerdeführer für das verwaltungsgerichtliche Verfahren sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die belangte Behörde beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

I. Allgemeines römisch eins. Allgemeines

1. Der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt ausschließlich der angefochtene Bescheid. Es sind daher weder die von der belangten Behörde nicht mehr aufrechterhaltenen Sachverhaltsfeststellungen und Erwägungen der BP und des Finanzamtes noch die vom angefochtenen Bescheid abweichenden Schätzungsmethoden und Schätzungselemente (Abgabenberechnungen) der BP und des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - noch auch die Ausführungen der belangten Behörde in der Gegenschrift -, sondern eben nur der angefochtene Bescheid Gegenstand der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof.

2. § 289 BAO berechtigte die belangte Behörde durchaus dazu, von den Feststellungen und Schätzungen der BP und des Finanzamtes abzuweichen. 2. Paragraph 289, BAO berechtigte die belangte Behörde durchaus dazu, von den Feststellungen und Schätzungen der BP und des Finanzamtes abzuweichen.

3. Ohne Bedeutung ist es auch, ob der BP und dem Finanzamt Verfahrensmängel unterliefen, sofern diese im Verfahren vor der belangten Behörde - wie im Beschwerdefall - saniert wurden.

4. Die Prüfungsorgane der Finanzämter und die beamteten Mitglieder der Berufungssenaten weisen in Buchhaltungsfragen regelmäßig Kenntnisse auf, die ihnen auch die Beurteilung schwieriger Fragen auf diesem Gebiet ermöglichen, sodaß es im Verfahren vor den Berufungssenaten grundsätzlich keiner Beiziehung eines Sachverständigen für das Buchhaltungswesen bedarf. Der Beschwerdefall gebietet keine abweichende Betrachtung.

5. Der Umstand, daß die vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung tätigen Prüfungsorgane ihre Feststellungen nicht mit dem Beschwerdeführer und seinem Steuerberater besprachen, begründet keinen Verfahrensmangel des angefochtenen Bescheides.

Gingen doch diese Feststellungen in die Berufungsvorentscheidung ein, zu der der Beschwerdeführer im Verfahren vor der belangten Behörde ausreichend Stellung nehmen konnte.

6. Der Beschwerdeführer versucht in den vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts erstatteten Schriftsätzen des öfteren den Eindruck zu erwecken, als ob zwischen den Mitgliedern des erkennenden Berufungssenates in verschiedenen Fragen keine Einhelligkeit bestanden hätte. Selbst wenn dies zuträfe, wäre für den Beschwerdeführer nichts gewonnen, weil nicht die Meinungsbildung in einem Berufungssenat, sondern nur das Ergebnis dieser Meinungsbildung, nämlich der angefochtene Bescheid, der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt.

II. Buchführung römisch zwei. Buchführung

1. Folgende, von der belangten Behörde festgestellte Buchführungsmängel vermochte der Beschwerdeführer keineswegs zu entkräften:

a) daß die Kassenbewegungen betreffend den Großhandel nicht täglich aufgezeichnet und abgestimmt worden sind. Dies bestreitet der Beschwerdeführer weder in der Beschwerde noch in der von ihm zur Gegenschrift erstatteten Replik;

b) daß die Kassenhilfsaufzeichnungen nach Anlegen des Kassabuches nicht mehr aufbewahrt worden sind und daß auch Hilfsaufzeichnungen ("Klopfstreifen"), die beim Ankauf ganzer Briefmarkensammlungen der Wertermittlung gedient hatten, nicht mehr vorhanden sind. Die Annahme des Beschwerdeführers, die Kassenhilfsaufzeichnungen wären nach den Eintragungen in das Kassabuch durch den Buchhalter überflüssig geworden, beruht auf einem Rechtsirrtum (siehe Punkt 2.). Ebenso hätte es der Abgabenbehörde obliegen, zu beurteilen, inwieweit sich anhand der Klopfstreifen tatsächlich der (volle) Einkaufswert von Sammlungen überprüfen ließ;

c) daß eine Ausgangsrechnung ("Beleg O") über sfr 140.000 nicht auffindbar ist. Das Vorbringen in der Beschwerde, daß der "Beleg O" vorhanden gewesen sei, weil er ordnungsgemäß verbucht worden wäre, ändert nichts daran, daß ihn der Beschwerdeführer laut Niederschrift vom 27. März 1984 nicht finden, die entsprechende Buchung also nicht belegen konnte;

d) daß die Vermögensübersicht zum 31. Dezember 1975 wegen Nichterfassung aller Lagerbestände (Massenware) unvollständig ist;

e) daß 1975 durch Überbewertung spätere Gewinnrealisierungen in ein Verlustjahr vorgezogen wurden. Die belangte Behörde durfte diesen Schluß zu Recht aus Seite 10 der Berufung des Beschwerdeführers im Zusammenhalt mit seiner Eingabe vom 17. März 1980 ziehen;

f) daß eine Mengenverprobung bei wertvollen Briefmarken (Wipa-, Vaduz- und Rennerblöcke sowie Dollfußmarken) Differenzen gegenüber den erklärten Beständen und Bestandsveränderungen (Zu- und Abverkäufen) ergab. Die belangte Behörde hielt dem Beschwerdeführer die Mengenverprobung vor, dieser konnte aber in seiner Stellungnahme, beigeschlossen dem Schreiben vom 12. November 1985, die Differenzen nicht aufklären, sondern nur mögliche Ursachen für die Differenzen aufzeigen;

g) daß Verkäufe ungarischer Wertpapiere und entsprechende Einlagen vorgetäuscht wurden (siehe Punkt III.);g) daß Verkäufe ungarischer Wertpapiere und entsprechende Einlagen vorgetäuscht wurden (siehe Punkt römisch drei.);

h) daß Geschäfte mit der Firma C vorgetäuscht wurden (siehe Punkt IV.);h) daß Geschäfte mit der Firma C vorgetäuscht wurden (siehe Punkt römisch vier.);

i) daß vorgetäuschte Umbuchungen stattfanden (siehe Punkt V.). i) daß vorgetäuschte Umbuchungen stattfanden (siehe Punkt römisch fünf.).

j) In der Beschwerde und in der Replik zur Gegenschrift gibt der Beschwerdeführer zu, daß ein Briefmarkeneinkauf von S 850.000,-- nicht verbucht wurde. Auch dies stellt einen (schwerwiegenden) Buchführungsmangel dar. Sofern der Beschwerdeführer in der Replik zur Gegenschrift darlegt, der Buchführungsmangel hätte ihm (wohl mangels Wareneinsatz) zum Schaden gereicht, den er zu berichtigen beantrage, ist auf die Berechnung auf Seite 125 des angefochtenen Bescheides hinzuweisen, derzufolge 1975 eine gegenüber der Umsatzzurechnung um S 850.000,--

geringere Gewinnzurechnung stattfand, und dies, weil gemäß Seite 114 des angefochtenen Bescheides die S 850.000,-- zwar als (unaufgeklärte) Sacheinlage umsatz- und erfolgswirksam zu erfassen waren, andererseits aber auch der Wareneinsatz entsprechend zu erhöhen war, was zu einer nur umsatz-, aber nicht gewinnwirksamen Änderung führte. Verwiesen sei auch auf Punkt III.1. geringere Gewinnzurechnung stattfand, und dies, weil gemäß Seite 114 des angefochtenen Bescheides die S 850.000,-- zwar als (unaufgeklärte) Sacheinlage umsatz- und erfolgswirksam zu erfassen waren, andererseits aber auch der Wareneinsatz entsprechend zu erhöhen war, was zu einer nur umsatz-, aber nicht gewinnwirksamen Änderung führte. Verwiesen sei auch auf Punkt römisch drei.1.

2. Allein die unter Punkt 1. festgehaltenen Mängel sind so schwerwiegend, daß der Buchführung des Beschwerdeführers nicht nur die formelle, sondern auch die materielle Ordnungsmäßigkeit abzusprechen ist, ohne daß auf weitere Beanstandungen durch die belangte Behörde eingegangen werden muß. Zu Punkt I.b sei auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, daß vernichtete Grundaufzeichnungen immer und in jedem Fall geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, und daß sie die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung berechtigen und verpflichten (siehe insbesondere die Erkenntnisse vom 25. November 1986, Zl. 84/14/0109, und erst jüngst vom 22. September 1987, Zl. 85/14/0038, 0039).

3. Die Schätzungsbefugnis hätte auch dann bestanden, wenn kein "Schwarzgeschäft" und kein unaufgeklärter Vermögenszuwachs festgestellt worden wäre und wenn der Rohaufschlag branchenüblich gewesen sein sollte. Tatsächlich ergab sich jedoch auf Grund des nicht erwiesenen Verkaufes der ungarischen Wertpapiere (siehe Punkt III.) jedenfalls ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs und aus den angeblichen Geschäftsbeziehungen zur Firma C der konkrete Verdacht von Schwarzgeschäften (siehe Punkt IV.). Dem Rohaufschlag aber kann kein Gewicht beigemessen werden, da ihn der Beschwerdeführer selbst in der Berufungsverhandlung als in seiner Branche wenig aussagekräftig erklärt hatte. Diese Erklärung ist in der Niederschrift über die Berufungsverhandlung festgehalten und es ist nicht

ersichtlich, warum sie dem Beschwerdeführer, wie die Replik zur Gegenschrift behauptet, unterschoben worden sein sollte. 3. Die Schätzungsbefugnis hätte auch dann bestanden, wenn kein "Schwarzgeschäft" und kein unaufgeklärter Vermögenszuwachs festgestellt worden wäre und wenn der Rohaufschlag branchenüblich gewesen sein sollte. Tatsächlich ergab sich jedoch auf Grund des nicht erwiesenen Verkaufes der ungarischen Wertpapiere (siehe Punkt römisch drei.) jedenfalls ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs und aus den angeblichen Geschäftsbeziehungen zur Firma C der konkrete Verdacht von Schwarzgeschäften (siehe Punkt römisch vier.). Dem Rohaufschlag aber kann kein Gewicht beigemessen werden, da ihn der Beschwerdeführer selbst in der Berufungsverhandlung als in seiner Branche wenig aussagekräftig erklärt hatte. Diese Erklärung ist in der Niederschrift über die Berufungsverhandlung festgehalten und es ist nicht ersichtlich, warum sie dem Beschwerdeführer, wie die Replik zur Gegenschrift behauptet, unterschoben worden sein sollte.

Angesichts der schwerwiegenden Buchführungsmängel ist es für die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde auch ohne Bedeutung, daß die Privatentnahmen die Aufwendungen für die Lebensführung deckten.

4. Maßgebend dafür, ob eine Schätzung geboten ist, sind die Verhältnisse der jeweiligen Streitjahre. Unmaßgeblich ist es dagegen, ob frühere Betriebsprüfungen dem Beschwerdeführer für frühere Prüfungszeiträume eine ordnungsmäßige Buchführung attestierten.

III. Ungarische Wertpapiere römisch drei. Ungarische Wertpapiere

1. Nach den Feststellungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid tätigte der Beschwerdeführer 1972

S 152.764,--, 1973 S 1.088.006,--, 1974 S 783.385,--, 1975

S 450.000,--, 1976 S 110.000,-- und 1977 S 500.000,-- an Bareinlagen. Die Mittel für diese Einlagen will der Beschwerdeführer durch den Verkauf ungarischer Wertpapiere aufgebracht haben, die zwischen 1918 und 1945 emittiert wurden und deren Nominalwert der Beschwerdeführer mit umgerechnet S 6,5 Mio angab. Der Beschwerdeführer hatte diese Wertpapiere im Jahre 1970 um S 3.790,15 im Exekutionsweg erworben.

Die belangte Behörde schenkte der Behauptung des Beschwerdeführers über den Wertpapierverkauf keinen Glauben. Die ungarischen Wertpapiere seien nämlich als Wertpapiere auch nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers wertlos. Der Sammlerwert sei nach Bankauskünften als gering zu veranschlagen, abgesehen davon hätte das Sammlerinteresse an historischen Wertpapieren in größerem Maße erst nach der Zeit der angeblichen Wertpapierverkäufe eingesetzt. Es entspreche auch nicht den Lebenserfahrungen, daß praktisch wertlose, um S 3.790,15 erworbene Wertpapiere wie behauptet zum Nominale von S 6,5 Mio von einer Schweizer Firma an ungarische Geschäftspartner hätten verkauft werden können und daß dafür der österreichische Veräußerer der Wertpapiere (der Beschwerdeführer) von einer liechtensteinischen Sitzfirma die Zahlung in Höhe von S 3.475.000,-- und von einer weiteren liechtensteinischen Firma zum 22. Juni 1979 die Abrechnung erhalte. Zudem hätte der Beschwerdeführer unterschiedliche Sachverhaltsdarstellungen gegeben, insbesondere über die Empfänger der Wertpapiere:

- a) Übergabe in ihrer Gesamtheit an die Firma C und von dort teilweise über die Firma G (Schweiz) verkauft,
- b) Verbringung in die Schweiz und Verwahrung im Gebäude der SBG in Au/St. Gallen, von wo sie 1971 zunächst zur Firma C nach Vaduz verbracht und danach der Firma G (Schweiz) übergeben worden sein sollen,
- c) Verbringung in die Schweiz und Verwahrung in einem der Firma C gehörenden Panzerschrank, hierauf successive Verwertung durch die Firma G und die Firma F.

Der Beschwerdeführer hätte sich auch hinsichtlich der erzielten Erlöse in Widersprüche verwickelt. Zudem bestünden Widersprüche zwischen Angaben des Beschwerdeführers und Zeugenaussagen:

Laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 30. Juli 1979 hätten sich die eng zusammenarbeitenden Firmen G/ St. Gallen und F/Vaduz um den Verkauf der Wertpapiere sehr bemüht, weshalb dann auch Zahlungen an ihn geleistet worden seien, die von der Firma F abgewickelt worden wären. Laut Schreiben der Firma E vom 22. Juni 1979 habe dieses Unternehmen die ungarischen Wertpapiere durch Vermittlung der Firma G/F zum Verkauf erhalten und die Zahlungen hierfür durch die Firma F geleistet. EN, einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat der Firma F, habe hingegen als Zeuge ausgesagt, ihm seien keine Geschäftsverbindungen zwischen F und E bekannt. Seines Wissens nach bestehe ein Naheverhältnis zwischen den beiden Firmen nicht. Er wisse weiter nichts von größeren

Wertpapiertransaktionen der F. Jedenfalls habe er mit Wertpapieren aus dem Ostblock niemals etwas zu tun gehabt. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer die Richtigkeit dieser Zeugenaussage bestritten und die unrichtige Aussage auf eine Zeugenbeeinflussung durch einen namentlich allerdings nicht genannten "Herren von der Finanzverwaltung" zurückgeführt.

Die Einvernahme des für das Wertpapiergeschäft namhaft gemachten Zeugen H habe der Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung als nicht notwendig bezeichnet. Überdies hätte das, was nach den Ausführungen des Beschwerdeführers in der Berufungsverhandlung von H als Organ der E bezeugt hätte werden können (Wertpapierkauf und Bezahlung durch die G, nicht übereingestimmt mit dem, was er bezeugen hätte sollen Zahlung durch die F gemäß der Aussage des Beschwerdeführers vom 30. Juli 1979 und der Bestätigung der Firma E vom 22. Juni 1979). Es bestünden auch Zweifel daran, wie das Organ einer liechtensteinischen juristischen Person (E) überhaupt fähig sein solle, eine Aussage darüber zu machen, daß eine Schweizer juristische Person (G) Wertpapiere des Beschwerdeführers verkauft und er hiefür von einer weiteren liechtensteinischen juristischen Person (F) Zahlungen empfangen habe. Konfrontiert mit der Widersprüchlichkeit seiner eigenen Angaben über die Firma, die ihm die Erlöse aus dem Wertpapierverkauf ausbezahlt habe (laut Aussage vom 30. Juli 1979 die Firma F und laut Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung die Firma G), habe der Beschwerdeführer lapidar geantwortet, die beiden Firmen gehörten zusammen bzw. in einen Topf. Dieser durch keine Erklärung und Begründung verdeutlichten und durch keine Beweise nachgewiesenen Behauptung habe die belangte Behörde keine weitere Beachtung geschenkt, da es sich nach der Aktenlage bei den beiden Firmen um selbständige juristische Personen handle, die zudem ihren Sitz in verschiedenen Staaten hätten. Das einzige Verbindungsglied zwischen den beiden selbständigen juristischen Personen sei der Sohn von EN, der neben seiner Verwaltungsrats Tätigkeit bei der Firma F/Vaduz auch Angestellter der Firma G/St. Gallen gewesen sei. Dies aber reiche nicht aus, um die beiden juristischen Personen als zusammengehörig zu betrachten.

Aussagen anderer Zeugen hätten nichts für den Standpunkt des Beschwerdeführers gebracht.

Des weiteren bezieht sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausdrücklich auf die Berufungsvorentscheidung und im besonderen auf die dort vorgenommene Würdigung der Abrechnung der Firma E vom 22. Juni 1979 über den Verkauf der ungarischen Wertpapiere. In der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 1984 wurde die Abrechnung der Firma E, einer "Briefkastenfirma", als reine Gefälligkeitsbestätigung angesehen, wofür spreche, daß die Abrechnung über die angeblich bereits Ende 1977 restlos verkauften Wertpapiere erst 1979 erfolgt sei und daß die auf der Abrechnung ausgewiesene Überzahlung an den Beschwerdeführer von S 225.000,-- bis heute nicht beglichen worden sei. Zusammenfassend vertrat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ansicht, bei den Einlagen handle es sich um einen ungeklärten Vermögenszuwachs, der aus nicht einbekannten Einkünften und Umsätzen stamme. Die "Einlagen" seien daher dem Umsatz und Gewinn hinzuzurechnen. Dies gelte nicht nur für die "Bareinlagen", sondern auch für die "Sacheinlage" in Form von Briefmarken im Wert von S 850.000,--, die der Beschwerdeführer in Anrechnung auf den Erlös aus dem angeblichen Verkauf der ungarischen Wertpapiere von der Firma F erhalten haben will (siehe auch Punkt II.1 lit. j und VIII.3). Des weiteren bezieht sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausdrücklich auf die Berufungsvorentscheidung und im besonderen auf die dort vorgenommene Würdigung der Abrechnung der Firma E vom 22. Juni 1979 über den Verkauf der ungarischen Wertpapiere. In der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 1984 wurde die Abrechnung der Firma E, einer "Briefkastenfirma", als reine Gefälligkeitsbestätigung angesehen, wofür spreche, daß die Abrechnung über die angeblich bereits Ende 1977 restlos verkauften Wertpapiere erst 1979 erfolgt sei und daß die auf der Abrechnung ausgewiesene Überzahlung an den Beschwerdeführer von S 225.000,-- bis heute nicht beglichen worden sei. Zusammenfassend vertrat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ansicht, bei den Einlagen handle es sich um einen ungeklärten Vermögenszuwachs, der aus nicht einbekannten Einkünften und Umsätzen stamme. Die "Einlagen" seien daher dem Umsatz und Gewinn hinzuzurechnen. Dies gelte nicht nur für die "Bareinlagen", sondern auch für die "Sacheinlage" in Form von Briefmarken im Wert von S 850.000,--, die der Beschwerdeführer in Anrechnung auf den Erlös aus dem angeblichen Verkauf der ungarischen Wertpapiere von der Firma F erhalten haben will (siehe auch Punkt römisch zwei.1 Litera j und römisch acht.3).

2. Die belangte Behörde traf die Feststellung, bei den aus den angeblichen Wertpapierverkäufen stammenden "Einlagen" handle es sich um einen unaufgeklärten Vermögenszuwachs, in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO). Diese Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung nur in der Richtung, ob der Sachverhalt

genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, d. h., ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes trägt die Beweiswürdigung durch die belangte Behörde diesen Anforderungen durchaus Rechnung. Der Beschwerdeführer vermochte sie in seinen im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erstatteten Schriftsätzen nicht zu entkräften: 2. Die belangte Behörde traf die Feststellung, bei den aus den angeblichen Wertpapierverkäufen stammenden "Einlagen" handle es sich um einen unaufgeklärten Vermögenszuwachs, in freier Beweiswürdigung (Paragraph 167, Absatz 2, BAO). Diese Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, d. h., ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes trägt die Beweiswürdigung durch die belangte Behörde diesen Anforderungen durchaus Rechnung. Der Beschwerdeführer vermochte sie in seinen im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erstatteten Schriftsätzen nicht zu entkräften:

3.

a) In der Beschwerde und in der Replik zur Gegenschrift bringt der Beschwerdeführer wieder das Sammlerinteresse an historischen Aktien ins Spiel. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer imilverwaltungsverfahren bei keinem einzigen Wertpapier einen besonderen Sammlerwert dartun konnte, ist dem Beschwerdeführer hiezu seine niederschriftliche Aussage vor der belangten Behörde am 30. Mai 1985 entgegen zu halten. Der Beschwerdeführer hatte in dieser Niederschrift nämlich angegeben, daß der Wert der ungarischen Wertpapiere in erster Linie dadurch bestimmt werde, wie sie im Herkunftsland verwertet werden könnten, "und nicht nach der Seltenheit bzw. nach der Beliebtheit im Sammlerkreis". Überdies legt der Beschwerdeführer in der Beschwerde an anderer Stelle selbst dar, die Firma G habe die ungarischen Wertpapiere seines Wissens nicht als Sammlerstücke verwertet, sondern sie bei Geschäftsabschlüssen mit ungarischen Geschäftspartnern diesen überlassen. Es geht daher auch der Hinweis auf den Handelswert historischer Wertpapiere und auf das im Zusammenhang damit ins Treffen geführte "Anbot" der Y-bank auf Seite 41 der Beschwerde und Seite 28 der Replik ins Leere, zumal das "Anbot" der Y-bank vom 5. Februar 1980 nicht viel mehr als Angaben über mögliche Wertverhältnisse im Jahre 1980 und die Zusage enthält, die ungarischen Wertpapiere auf ihren tatsächlichen Wert prüfen zu lassen.

b) Bezüglich der Überlassung der Wertpapiere an ungarische Geschäftspartner (der Firma G) heißt es in der Beschwerde wörtlich:

Wie die Hingabe der Aktien an die ungarischen Geschäftspartner honoriert wurde, konnte ich nur aus gelegentlichen Bemerkungen entnehmen. Es ist zutreffend, daß ich die ungarischen Aktien in die Schweiz verbracht und dort unter dem Namen der Firma C ins Depot gegeben hatte. Maßgeblich war hiebei die Überzeugung, daß die Papiere erfolgreich nur über die Schweiz oder über die BRD verwertet werden können. Ich verweise auch auf das Anbot der Y-bank, die mit 30 % der Nominale als Erlös rechnete. Warum beim Verkauf die Firma F in Vaduz eingeschaltet war und die Abrechnung schlußendlich über die E-Anstalt in Vaduz erfolgte, wurde mir damit erklärt, daß man nicht wünschte, daß die Firma, die mit Ungarn die Geschäfte abwickelt, auf einer Abrechnung aufscheint und damit gegebenenfalls den ungarischen Geschäftsfreunden Unannehmlichkeiten erwachsen könnten. Für meine Person war es ohne Belang, wer mir gegenüber abrechnete. Wichtig war für mich, daß ich das Geld bekommen hatte.

Mit diesen Ausführungen erhält der Beschwerdeführer keineswegs das Dunkel, das über dem angeblichen Verkauf der ungarischen Wertpapiere lastet. Er vermag insbesondere nicht zu erklären, warum ungarische Geschäftspartner Emissionen aus der Zeit von 1918 bis 1945, die der Beschwerdeführer 1970 um nicht einmal S 4.000,- erstanden und die er selbst zunächst als wertlos bezeichnet hatte, in den Folgejahren mit Millionenbeträgen honorieren hätten sollen. Auch über die Abwicklung dieser angeblichen Millionentransaktionen und ihre Abrechnung vermag der Beschwerdeführer nicht viel mehr als unüberprüfbare Behauptungen zu einem insgesamt dunklen Geschäft zu bieten. Wer aber dunkle und undurchsichtige Geschäfte macht und das über diesen lagernde Dunkel auch nachträglich nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, hat das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen. Dies muß nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes umsomehr gelten, wenn es sich um Tatbestände handelt, die im Ausland, wie hier angeblich in Liechtenstein und der Schweiz, ihre Wurzel haben (Erkenntnisse vom 17. September 1974, ZI. 1.613/73; vom 6. März 1985, ZI. 84/13/0235, und vom 21. November 1985, ZI. 85/16/00092).

c) Das wiederholte Vorbringen in der Beschwerde, daß die ungarischen Wertpapiere bereits 1972, also vor dem

Prüfungszeitraum, verkauft worden seien und der Verkaufserlös 1973 und später nach Österreich überwiesen worden wäre, steht im Widerspruch zur Darstellung des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren. So hat der Beschwerdeführer selbst in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. September 1975 für Zwecke der Vermögensbesteuerung den Wert der ungarischen Wertpapiere zum 1. Jänner 1973 mit 3 bis 5 % des Nominales (S 6,5 Mio), "das sind ca. S 260.000,--", beziffert, wobei die S 260.000,-- genau 4 % des vollen Nominales entsprechen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 1976 ist davon die Rede, daß (erst) ein Teil der ungarischen Wertpapiere verkauft worden sei und der Beschwerdeführer den Restbestand mit 40 % schätze; aus der weiteren Verwertung von Aktien hoffe er noch mindestens 1 bis 1,5 Mio S zu Erlösen. In der Berufung vom 15. Juni 1976 wird auf bisherige Verkäufe 1972 bis 1974 hingewiesen. Noch in den Vermögensteuererklärungen zum 1. Jänner 1975, 1976 und 1977 scheinen ungarische Wertpapiere auf, wobei auch Verkäufe der Jahre 1972 bis 1976 angegeben sind. Laut Niederschrift vom 22. Mai 1979 brachte der Beschwerdeführer die Wertpapiere im Jahre 1970 in ein Depot bei der SBG nach Au/St. Gallen. Successive sei dann der Verkauf der Wertpapiere an die G erfolgt, mit Ende 1977 seien "glaublich" alle Wertpapiere veräußert gewesen. Aus einer Übersicht des Beschwerdeführers über die Verwertung der ungarischen Wertpapiere vom 30. Juli 1979 geht hervor, daß ein Teil dieser Wertpapiere erst 1975 der G zur Verwertung übergeben wurde.

Auch in der Berufung (Seite 16) heißt es, die G sei bereit gewesen, die Wertpapiere successive zu verwerten. Auf Seite 19 der Berufung ist zu lesen, dem Finanzamt seien bereits 1976 die damals erzielten Erlöse für die ungarischen Wertpapiere bekanntgegeben und der Wert der noch nicht veräußerten ungarischen Wertpapiere festgelegt worden.

Die Behauptung in der Beschwerde, der Beschwerdeführer hätte das Finanzamt im Zeitpunkt des Verkaufes 1972 über den Verkauf und den Verkaufspreis informiert, ist aktenwidrig.

d) Hinsichtlich des Zeugen H wurde der Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung ausdrücklich befragt, ob dessen zeugenschaftliche Einvernahme beantragt werde. Der Beschwerdeführer antwortete: "Nein, das ist nicht notwendig". Nichts spricht gegen die richtige Protokollierung von Frage und Antwort in der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung, wie denn der Beschwerdeführer auch keine Berichtigung dieser Niederschrift begehrte. Es besteht im besonderen kein Anhaltspunkt dafür, daß der Beschwerdeführer auf die Einvernahme des Zeugen H nur für den Fall verzichtete, als anerkannt werde, daß er die ungarischen Wertpapiere um den ausgewiesenen Preis verkauft habe. Dieses Anerkenntnis konnte der Beschwerdeführer nach dem weiteren Verlauf der Berufungsverhandlung keinesfalls als gegeben ansehen, weil die Vertreter der belangten Behörde in der Berufungsverhandlung auch weiterhin die Frage der ungarischen Wertpapiere aufwarfen und dem Beschwerdeführer verschiedene Widersprüche bei der Abwicklung der angeblichen Verkäufe vorhielten. Im übrigen stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, daß das, was H laut Beschwerdeführer als Organ der E bezeugen hätte können (Wertpapierverkäufe und Bezahlung durch die G), nicht mit dem übereinstimme, was er bezeugen hätte sollen (Zahlung durch die

F gemäß der Aussage des Beschwerdeführers vom 30. Juli 1979 und der Bestätigung der E vom 22. Juni 1979).

e) Wenn ein Abgabepflichtiger Vermögenszuwächse nicht aufzuklären vermag, ist die Abgabenbehörde entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht verhalten, ihm nachzuweisen, wie er die ungeklärten Zuwächse verdienen konnte.

f) Der Beschwerdeführer meint, es hätte kein Grund bestanden, die vom Finanzamt seinerzeit bereits abgeklärte Frage des Verkaufes der ungarischen Wertpapiere zum Gegenstand einer Gewinnzurechnung zu machen, ohne daß irgendeine neue Tatsache aufgetreten sei. Er bestreitet in diesem Punkt das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes. Dem ist entgegenzuhalten, daß die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides ist. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer die grundsätzliche Berechtigung der Abgabenbehörden zur Wiederaufnahme des Verfahrens ja nicht in Abrede stellt. Da nun aber dem Verfahrensrecht der BAO eine Teilrechtskraft und dementsprechend eine Teilwiederaufnahme - von hier unbeachtlichen Ausnahmen wie § 307 Abs. 2 BAO abgesehen - fremd sind (siehe Stoll, BAO-Handbuch, Seite 732), berechtigte die unbestrittene grundsätzliche Befugnis zur Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls auch zur Wiederaufnahme in der Frage der ungarischen Wertpapiere. f) Der Beschwerdeführer meint, es hätte kein Grund bestanden, die vom Finanzamt seinerzeit bereits abgeklärte Frage des Verkaufes der ungarischen Wertpapiere zum Gegenstand einer Gewinnzurechnung zu machen, ohne daß irgendeine neue Tatsache aufgetreten sei. Er bestreitet in diesem Punkt das Vorliegen eines

Wiederaufnahmegrundes. Dem ist entgegenzuhalten, daß die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides ist. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer die grundsätzliche Berechtigung der Abgabenbehörden zur Wiederaufnahme des Verfahrens ja nicht in Abrede stellt. Da nun aber dem Verfahrensrecht der BAO eine Teilrechtskraft und dementsprechend eine Teilwiederaufnahme - von hier unbeachtlichen Ausnahmen wie Paragraph 307, Absatz 2, BAO abgesehen - fremd sind (siehe Stoll, BAO-Handbuch, Seite 732), berechtigte die unbestrittene grundsätzliche Befugnis zur Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls auch zur Wiederaufnahme in der Frage der ungarischen Wertpapiere.

g) Die ordnungsmäßige Verbuchung als Einlagen klärt nicht die Frage, woher die Mittel für die Einlagen stammen.

IV. Firma C römisch vier. Firma C

1. Bei dieser Firma, die mit vollem Firmennamen Firma

C Establishment heißt, handelt es sich nach den Feststellungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid um eine 1969 gegründete Anstalt nach liechtensteinischem Recht. Die Gründerrechte erwarb schon anlässlich der Gründung durch Zession der Liechtensteiner HL. Der Beschwerdeführer ist als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Weitere kollektivzeichnungsberechtigte Verwaltungsräte sind HL sowie der Österreicher HR.

In der Buchhaltung des Beschwerdeführers sind laut angefochtenem Bescheid Lieferungen an die Firma C und Zahlungen dieser Firma in Millionenhöhe verbucht. Die Schulden des Beschwerdeführers an die Firma C seien zum 1. Jänner 1973 und zum 1. Jänner 1974 mit jeweils S 2,632.666,07 ausgewiesen und hätten zum 31. Dezember 1974 S 3,301.786,96, zum 31. Dezember 1975 S 4,878.094,21, zum 31. Dezember 1976 S 2,908.551,69 und zum 31. Dezember 1977 S 4,476.845,69 betragen. Unter Bedachtnahme auf die Umbuchungen (Punkt V.) würden sich folgende Schuldenstände ergeben: In der Buchhaltung des Beschwerdeführers sind laut angefochtenem Bescheid Lieferungen an die Firma C und Zahlungen dieser Firma in Millionenhöhe verbucht. Die Schulden des Beschwerdeführers an die Firma C seien zum 1. Jänner 1973 und zum 1. Jänner 1974 mit jeweils S 2,632.666,07 ausgewiesen und hätten zum 31. Dezember 1974 S 3,301.786,96, zum 31. Dezember 1975 S 4,878.094,21, zum 31. Dezember 1976 S 2,908.551,69 und zum 31. Dezember 1977 S 4,476.845,69 betragen. Unter Bedachtnahme auf die Umbuchungen (Punkt römisch fünf.) würden sich folgende Schuldenstände ergeben:

1.1.1973

S

2,632.666,07

31.12.1973

S

2,632.666,07

31.12.1974

S

2,538.016,09

31.12.1975

S

3,629.683,32

31.12.1976

S

1,074.640,80

31.12.1977

S

1,450.890,80

Selbst nach der Kontoberichtigung zeige sich, daß der Beschwerdeführer (jedenfalls buchhalterisch) langfristig Schulden bei der Firma C in Millionenhöhe gehabt habe. Die (angeblichen) Darlehen der Firma C seien weder verzinst noch besichert gewesen. Schriftliche Unterlagen über ihre Gewährung seien nicht vorhanden. Als Erklärung für die zinsfreie Darlehensgewährung habe der Beschwerdeführer angegeben, der Firma C im Gegenzug die Zinsen überlassen zu haben, die er durch Kreditgeschäfte erzielt hätte, welche er mit den von der Firma C zur Verfügung gestellten Mitteln getätigt habe. Bei der niederschriftlichen Einvernahme anlässlich der BP hätte der Beschwerdeführer ausgesagt, seine Verbindlichkeiten an die Firma C seien durch Vorauszahlungen auf künftige Warenlieferungen entstanden. Im Schriftsatz vom 1. August 1984 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, das Wort "Anzahlungen" entspreche nicht den Gegebenheiten, weil es sich hierbei um die Bezahlung von effektiven Warenlieferungen und zum Teil um Zahlungen für künftige Warenlieferungen handle. Der zweifachen Aufforderung durch die belangte Behörde (vom 4. und 26. Juni 1985), unter Vorlage der zum Nachweis der Richtigkeit seiner Angaben nötigen Unterlagen darzutun, wo ein konkreter Zusammenhang zwischen einzelnen "Anzahlungen" und entsprechenden "Warenlieferungen" bestehe, sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Rechnungen über angebliche Warenlieferungen des Beschwerdeführers seien unter den verschiedensten Bezeichnungen an die Firma C adressiert worden. Von den Rechnungen abgesehen lägen, obwohl von den Abgabenbehörden angefordert, keine schriftlichen Unterlagen über die Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Firma C vor. Von den in Betracht kommenden Zeugen habe nur ein Teil von einem Auftreten des Beschwerdeführers im Namen der Firma C gewußt.

In Fällen, in denen der Beschwerdeführer von der Firma C Vorauszahlungen erhalten haben will, sei so vorgegangen worden, daß die Refinanzierungskosten für die vom Beschwerdeführer übrigens als Aussteller und Remittent auf die Firma C gezogenen und zum Escompte an die X-bank D weitergeleiteten Domizilwechsel nicht der Beschwerdeführer als Kreditnehmer, sondern die Firma C als Kreditgeber getragen habe.

Bei einer Einkaufsreise in die USA sei der Sohn des Beschwerdeführers laut eigenen Angaben und laut Aussage des Beschwerdeführers im Auftrag der Firma C gereist. Die Reisekosten hätte jedoch der Beschwerdeführer als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die in den USA gekauften Waren seien überdies nach Au (Schweiz) gesendet und von dort vom Beschwerdeführer für sein Unternehmen importiert worden. Die Rechnung des amerikanischen Lieferanten sei nicht vorgelegt worden.

Das Finanzamt habe auch einen Empfängerabschnitt vom 18. November 1975 aufgefunden, dem gemäß ein HB als Absender dem Beschwerdeführer (persönlich) DM 100 auf ein Konto einer deutschen Bank in Lindau überwiesen habe. Diesen Betrag habe der Beschwerdeführer (außer im Soll auf dem Konto "Bank") im Haben des Verbindlichkeitenkontos der Firma C mit der Begründung gebucht, Lieferant sei die Firma C gewesen. Auf die an den Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung gestellte Frage, warum ein Kunde der Firma C seine Schuld gegenüber dieser Firma durch eine Einzahlung auf dem auf den Namen des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin lautenden Konto bei der deutschen Bank beglichen habe, hätte der Beschwerdeführer geantwortet, er sei mit der Firma C verwechselt worden. Die Frage, ob es ähnliche Verwechslungen öfters gebe, habe der Beschwerdeführer bejaht.

Ferner sei ein an die Firma TE gerichtetes Schreiben des Beschwerdeführers vom 6. Mai 1976 aufgefunden worden, dem zu entnehmen sei, daß der Beschwerdeführer TE Briefmarken laut Lieferschein zugesandt habe, wofür der Beschwerdeführer nun eine Rechnung über DM 67 erteilte. Diesen Betrag ersuchte der Beschwerdeführer im genannten Schreiben auf das auf seinen Namen lautende Konto zu überweisen. Den Rest von DM 1.250 ersuchte der Beschwerdeführer auf das Konto der Firma C einzuzahlen. Die vom Beschwerdeführer in der Berufung für das zitierte Schreiben angebotene Erklärung stehe im Widerspruch zum Inhalt des Schreibens und sei überdies durch nichts belegt worden.

Des weiteren hätte festgestellt werden können, daß der Beschwerdeführer im Juli 1973 anlässlich einer Auktion beim Auktionshaus MZ in L Münzen im Werte von DM 16.806,38 erworben habe. Die Auktionsabrechnung trage die Firmenanschrift des Beschwerdeführers. In seinen Buchhaltungsunterlagen sei ein von ihm ausgestellter Eigenbeleg gefunden worden, aus dem hervorgehe, daß die Firma C die Münzen bezahlt habe. Im Wareneinkauf 1973 des

Beschwerdeführers seien die ersteigerten Münzen nicht enthalten. Die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von S 9.869,-- habe jedoch der Beschwerdeführer als Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht und er habe auch den Außenhandelsförderungsbeitrag in Höhe von S 350,-- (richtig S 370,--) als Aufwand verbucht.

Ermittlungen der belangten Behörde hätten ergeben, daß "Anzahlungen" der Firma C teilweise in der Form erfolgt seien, daß der Beschwerdeführer selbst Wechsel ausgestellt habe, welche er auf die Firma C zog und die er bei der X-bank D, wo er, aber nicht die Firma C ein Konto unterhalten habe, diskontierte. Dem Beschwerdeführer sei in der am 11. Oktober 1985 abgehaltenen Besprechung mitgeteilt worden, daß Zweifel darüber bestünden, ob die Firma C die Wechsel eingelöst habe. Der Beschwerdeführer legte daraufhin ein Schreiben der X-bank D vor, in dem diese bestätigte, die wechselbezogene Firma vom Wechseldiskont verständigt und um Anschaffung des Wechselbetrages ersucht zu haben. Eine ausdrückliche Bestätigung dafür, daß die Wechselbezogene den Wechselbetrag auch angeschafft habe, sei nicht erteilt worden. In gleichgelagerten, allerdings nicht den Streitzeitraum betreffenden Fällen hätte festgestellt werden können, daß die Wechsel vom Beschwerdeführer nicht nur diskontiert, sondern auch rückgelöst worden seien, sodaß der Gutschrift eine Lastschrift gegenüber gestanden sei. In diesen Fällen habe sich der Beschwerdeführer die "Anzahlungen" also selbst geleistet. Die Herkunft der Wechselanzahlungen sei somit vom Beschwerdeführer keineswegs nachgewiesen worden. Dies gelte auch für die Geldzuflüsse auf Grund der Einlösung von Schecks auf dem auf den Beschwerdeführer und seine Ehegattin lautenden Konto bei der erwähnten deutschen Bank in Lindau. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten, die Scheckeinlösung betreffenden Unterlagen stellten nämlich Kopien von Durchschriften dar, die für den Einreicher gedacht seien, auf denen die Einreichung von der Bank nicht quittiert sei und bei denen nur die eigenen Angaben des Scheckeinreichers, also des Beschwerdeführers, auf eine Beziehung zur Firma C hinwiesen. Die Zweifelhaftheit der Herkunft der laut Angaben des Beschwerdeführers von der Firma C stammenden, oft mit "Anzahlungen" bezeichneten Beträge erstrecke sich schließlich auch auf die vom Beschwerdeführer persönlich von der Firma C empfangenen und in die Kassa gelegten Mittel, da diesbezüglich nur Eigenbelege vorhanden seien.

Aus einer niederschriftlichen Einvernahme des Beschwerdeführers am 22. Mai 1979 ergebe sich, daß die geschäftliche Tätigkeit der Firma C in einem Büro am Wohnort des HL oder in einem Bürotel entfaltet werde und daß die Firma keine eigenen Angestellten habe. Nach der Aussage des Beschwerdeführers vom 18. Juni 1979 hätte jeder Verwaltungsrat der Firma C eigenständig agieren und auch ohne Rücksprache hohe Geldmittel der Firma C für geschäftliche Zwecke in Anspruch nehmen können. Da der Beschwerdeführer in der Regel zweimal wöchentlich nach Vaduz gereist sei, bestehe kein Schriftverkehr zwischen ihm und der Firma C. Alle Bestellungen seien mündlich erteilt worden.

Die belangte Behörde würdigte im angefochtenen Bescheid in der Folge eingehend die rechtliche Stellung der Firma C nach dem liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR). Sie gelangte (in Übereinstimmung mit dem Beschwerdeführer) zu dem Ergebnis, daß die Firma C ein Sitzunternehmen im Sinne des PGR wäre und als solches in Liechtenstein lediglich seinen Sitz habe, ohne dort tatsächlich einen Geschäftsbetrieb auszuüben. An sich hätten auch Sitzunternehmen die Pflicht, Geschäftsbücher zu führen, Inventare aufzunehmen und Bilanzen zu erstellen, wenn auch im Streitzeitraum keine Verpflichtung für Sitzunternehmen bestanden habe, die Bilanz bei einer Behörde einzureichen.

Das Finanzamt hatte im wesentlichen die Auffassung vertreten, der Beschwerdeführer und die Firma C seien ein und dieselbe Person, es handle sich um die eigene Firma des Beschwerdeführers. Dieser Auffassung schloß sich die belangte Behörde nicht an. Der Firma C komme nämlich eigene Rechtspersönlichkeit zu. Die belangte Behörde gelangte jedoch zu dem Ergebnis, daß die behaupteten Waren- und Kreditgeschäfte zwischen dem Beschwerdeführer und der Firma C tatsächlich gar nicht abgeschlossen worden wären. Dafür spreche schon einmal das nach liechtensteinischem Recht bestehende Selbstkontrahierungsverbot. Das Vorbringen des Beschwerdeführers bei der niederschriftlichen Einvernahme am 30. Mai 1985, Geschäfte zwischen der Firma C, vertreten durch ihn, und ihm als Einzelfirma seien im Einvernehmen mit HL abgeschlossen worden, sei eine leere, durch nichts bewiesene Behauptung, die überdies im Widerspruch zur Aussage des Beschwerdeführers vom 18. Juni 1979 stehe, wonach eine Rücksprache selbst dann nicht erforderlich sei, wenn er eine Million Schweizer Franken vom Konto der Firma C an die Firma Dr. RD (Firma des Beschwerdeführers) mit dem Auftrag überweise, von allen Neuerscheinungen ein entsprechendes Quantum zu liefern. Die von HL beglaubigt unterfertigte Erklärung vom 13. Dezember 1979, nach der sich HL mit dem Beschwerdeführer über die Warenlieferungen jeweils abspreche, sehe die belangte Behörde nicht als tauglichen Beweis für die Richtigkeit der Ausführungen des Beschwerdeführers an, da diese Erklärung über Wunsch des Beschwerdeführers abgegeben worden sei, da ihre Abgabe selbst für den Fall, daß sie wissentlich falsch erfolgt sei,

ohne Sanktion bleibe, da nur die Echtheit der Unterschrift ihres Unterfertigers beglaubigt worden wäre, da ihr Unterfertiger durch den Beschwerdeführer nicht stellig gemacht worden sei und da ihr Inhalt jedenfalls zum Teil in Widerspruch zur Aktenlage stehe. HL könne beispielsweise dem Beschwerdeführer das Einzelzeichnungsrecht bei Gründung der Firma nicht eingeräumt haben, da nicht er, sondern HG Gründer der Firma C gewesen sei. Auch könne die Firma C nicht dem HL gehören, da eine Anstalt wie die Firma C nur Begünstigte und Inhaber der Gründerrechte, nicht aber Eigentümer kenne.

Weiters könnten juristische Personen nur durch ihre organmäßigen Stellvertreter handeln. Solle das rechtsgeschäftliche Handeln des Vertreters (Beschwerdeführers) dem Vertretenen (Firma C) zugerechnet werden, so müsse derjenige, dem die Vertretungsmacht erteilt worden sei, erkennbar in fremdem Namen handeln. Da aber aus den bei den Akten erliegenden Unterlagen in keinem einzigen Fall ersichtlich werde, daß der Beschwerdeführer mit der Firma C, vertreten durch sich selbst, tatsächlich ein Rechtsgeschäft abgeschlossen hätte, erachte die belangte Behörde die behaupteten Geschäftsabschlüsse als vorgetäuscht. Der Beschwerdeführer habe sich des Namens der Sitzfirma, zu der er als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat enge Beziehungen gehabt habe, bedient, um Geschäfte, die er selbst in Wirklichkeit mit Dritten abgeschlossen habe, buchhalterisch so darzustellen, als hätte er sie mit der Firma C abgeschlossen und abgewickelt. Der Beschwerdeführer habe bei der Darstellung seiner Geschäftsbeziehungen zur Firma C selbst Formulierungen gewählt, die in diese Richtung deuteten (Berufung Seite 12: "Die Geschäfte über die Firma C führen"; Berufung Seite 15: "Geschäfte, die Herr Dr. D als Verwaltungsrat der Firma C in Liechtenstein über die Firma C gemacht hat"; Vorlageantrag Seite 11: "In denen über die Firma C wenig gelaufen ist").

Aber auch dann, wenn die Geschäfte des Beschwerdeführers mit der Firma C tatsächlich so abgewickelt worden wären, wie sie der Beschwerdeführer verbucht habe, käme die belangte Behörde zum selben Ergebnis, nämlich zur steuerlichen Nichtanerkennung derselben. Seien doch die von der Rechtsprechung erarbeiteten Erfordernisse für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch auf den Beschwerdefall anzuwenden, da die Manipulationsmöglichkeiten bei den durch Selbstkontrahierung abgeschlossenen Geschäften zwischen der Firma C und dem Beschwerdeführer sehr groß und die Interessenverflechtungen zwischen den beiden nicht weniger dicht seien. Lege man nun die Beurteilungskriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen als Maßstab für die steuerliche Anerkennung auch auf die vom Beschwerdeführer auf dem Konto der Firma C verbuchten Rechtsgeschäfte an, dann könnten diese - unabhängig von ihrer hypothetisch angenommenen zivilrechtlichen Gültigkeit - nicht anerkannt werden, da ihnen keine Vereinbarung zugrundeliege, die nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Erstmalig im Berufungsverfahren (Vorlageantrag Seite 4 und 6) habe der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde gegenüber zum Ausdruck gebracht, daß zwischen ihm und der Firma C eine Vereinbarung getroffen worden sei, wonach alle Zinsen, die er mit den ihm von der Firma C als Kredit überlassenen Beträgen vereinnahmt habe, der Firma C zufließen sollten und er dafür selbst für die Kreditbeträge an die Firma C keine Zinsen bezahlen müßte. Die mangelnde Eindeutigkeit und Klarheit der abgeschlossenen Vereinbarung ergebe sich aus den bereits aufgezeigten Widersprüchen.

Da die Firma C, soweit dies den Beschwerdefall betreffe, aber ohnedies selbst rechtsgeschäftlich nicht tätig geworden sei, wären diese "Geschäfte" auch ohne Einfluß auf das Betriebsergebnis der Firma C. Der Beschwerdeführer habe durch Täuschungshandlungen, wie die Verwendung von Briefpapier mit dem Aufdruck der liechtensteinischen Sitzfirma, wie ferner die Nutzung der Adresse (des Briefkastens) der genannten Firma und wie schließlich der Einrichtung eines Verbindlichkeitenkontos lautend auf die Firma C den Anschein erweckt, mit dieser Firma in Geschäftsverbindung zu stehen. Die fingierte Zwischenschaltung einer vom Beschwerdeführer verschiedenen Person zwischen sich und die tatsächlichen Geschäftspartner habe dem Beschwerdeführer die Möglichkeit gegeben, Gewinne un versteuert ins Ausland zu transferieren. Daß die vom Beschwerdeführer zwischen ihn selbst und dritte Geschäftspartner fingiert eingeschaltete, mit Firma C bezeichnete Person keine vom Beschwerdeführer verschiedene Person gewesen wäre, sei die sinnvolle Erklärung dafür,

daß die Refinanzierungskosten für die vom Beschwerdeführer als Aussteller und Remittent der auf die Firma C gezogenen und zum Escompte bei der X-bank D, wo nur der Beschwerdeführer, nicht aber die Firma C ein Konto unterhalte, weitergeleiteten Wechsel nicht der Beschwerdeführer als Kreditnehmer, sondern die Firma C als

Kreditgeber getragen habe, daß der Sohn des Beschwerdeführers "im Auftrag der Firma C", aber auf Kosten des Beschwerdeführers Waren für die Firma C in den USA eingekauft habe, die dem Beschwerdeführer für sein Unternehmen zugesandt worden seien,

daß von einem Kunden der Firma C eine Forderung derselben an ihn durch Einzahlung auf dem Konto des Beschwerdeführers beglichen worden sei, wodurch für den Beschwerdeführer eine Verbindlichkeit gegenüber der Firma C entstanden sei, daß der Beschwerdeführer einem Kunden Briefmarken laut Lieferschein zugesandt habe, wofür er dem Kunden DM 67 mit der Bitte in Rechnung gestellt habe, den Rest von DM 1.250 auf das Konto der Firma C einzubezahlen,

daß die Herkunft der "Anzahlungen" nicht nachgewiesen hätte werden können,

daß bei einem Erwerb auf einer Auktion im Ausland die beim Import angefallene Einfuhrumsatzsteuer vom Beschwerdeführer als Vorsteuer geltend gemacht und der bezahlte Außenhandelsförderungsbeitrag als Aufwand verbucht worden sei, während die Zahlung die Firma C vorgenommen habe,

daß bei den Umbuchungen (siehe Punkt V.) außer dem Konto "Privat" auch das Konto der Firma C angesprochen worden sei, daß bei den Umbuchungen (siehe Punkt römisch fünf.) außer dem Konto "Privat" auch das Konto der Firma C angesprochen worden sei,

daß Rechnungen über angebliche Warenlieferungen an die Firma C teilweise bereits einen Hinweis auf den tatsächlichen Empfänger der Lieferungen enthielten,

daß Kunden der Firma C ihre Schuld gegenüber dieser Firma durch Einzahlungen auf das Konto des Beschwerdeführers beglichen,

daß der Beschwerdeführer von der fingiert zwischengeschalteten Firma C langfristige, nicht verzinsliche und unbesicherte "Anzahlungen" in Millionenhöhe erhalten habe,

daß es zwischen den einzelnen "Anzahlungen" und den "Warenlieferungen" mit zwei Ausnahmen keinen nachweisbaren Zusammenhang gebe, und

daß zwischen dem Beschwerdeführer und der fingiert zwischengeschalteten Firma C keine schriftlich abgeschlossenen Vereinbarungen vorlägen.

Jeder einzelne der aufgezählten Punkte sei für sich gesehen ein Beispiel dafür, daß zwischen dem Beschwerdeführer und seinem "Geschäftspartner" ungewöhnliche "Beziehungen" bestanden hätten, die den Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens nicht entsprächen, über die es entgegen allen kaufmännischen Übungen keine entsprechenden schriftlichen Unterlagen gebe, die zwischen Fremden nicht so abgeschlossen würden und die dunkel und undurchsichtig seien. Da darüber hinaus die Tatumstände ihre Wurzel in einem als Steueroase bekannten Staat hätten, mit dem kein Rechtshilfeabkommen bestehe, sei die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Beschwerdeführers in eben dem Maße höher, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde. Der Beschwerdeführer habe trotz mehrfacher Aufforderung hiezu die wesentlichen (korrespondierenden) Teile der Buchhaltung des liechtensteinischen Geschäftspartners, bei dem er einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat gewesen sei, nicht zugänglich und den in Liechtenstein wohnhaften Zeugen HL zum Zwecke einer Einvernahme vor der inländischen Steuerbehörde nicht stellig gemacht. Den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 12. November 1985, wonach HL nicht in der Lage sei, zur Einvernahme nach Vorarlberg zu kommen, werde angesichts der Kürze der Distanz, der geringen Bestimmtheit des Vorbringens und des Fehlens jeglichen Nachweises hiefür kein Glauben geschenkt, zumal der Beschwerdeführer diesen Grund erstmalig in diesem Schreiben angegeben habe, während er zuvor als Argument für das Nichterscheinen des Zeugen Art. 4 des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes sowie ein früheres Zollvergehen des Zeugen angeführt habe. Weiters sei die im Schriftsatz vom 12. November 1985 aufgestellte Behauptung, HL habe bereits in einer eidesstattlichen (schriftlichen) Erklärung alles ausgesagt, was die österreichischen Steuerbehörden wissen hätten wollen, unrichtig. In der mündlichen Besprechung am 10. Oktober 1985, auf die der Beschwerdeführer im genannten Schriftsatz Bezug genommen habe, sei dem Beschwerdeführer auf dessen Anbot hin, jede gewünschte Bestätigung von HL beizubringen, mitgeteilt worden, daß selbstverständlich jede beigebrachte Bestätigung zum Akt genommen werde und entsprechend zu würdigen sei, daß aber eine Zeugeneinvernahme als das tauglichste und beweiskräftigste Beweismittel erachtet werde, weswegen

größtes Interesse an einer Stelligmachung von HL bestehe. Davon sei der Beschwerdeführer auch schon vor der mündlichen Besprechung schriftlich unterrichtet worden (Schreiben vom 7. Oktober 1985). Es wäre aber vor allem am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die Beweise für das Vorliegen von zwischen ihm und der Firma C tatsächlich abgeschlossenen, ernstgemeinten und auch so, wie sie von ihm behauptet und verbucht worden seien, abgewickelten Geschäften beizuschaffen. Die Strafandrohung des Art. 4 des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes könne dagegen nicht ins Treffen geführt werden. Abgesehen davon, daß die Offenlegung von Daten, die bereits aus der Buchhaltung des Beschwerdeführers bekannt seien, keine Geheimnispflichtverletzung darstellen könne, komme noch hinzu, daß sich ein inländischer Steuerpflichtiger, der das Vorliegen umfangreicher Geschäftsbeziehungen zu einem liechtensteinischen Sitzunternehmen, bei dem er einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat gewesen sei, behauptete, überhaupt nicht darauf berufen könne, der Offenlegung der Verhältnisse der Sitzfirma zu ihm stehe Art. 4 des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes entgegen. Die Auswirkungen der zitierten liechtensteinischen Strafvorschrift könne nicht soweit gehen, daß dadurch die Pflicht zur Beschaffung von Beweisen betreffend die im Inland und nicht im Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Geschäfte eines inländischen Steuerpflichtigen mit einem liechtensteinischem Sitzunternehmen eingeschränkt würde. Der Bundesfinanzhof habe in seinem Erkenntnis vom 16. April 1980, IR 75/78, BStBl. 1981 II Seite 492, ausgeführt, daß kein anderer Staat etwaige Auswirkungen des Art. 273 des schweizerischen Strafgesetzbuches gegen sich gelten lassen müsse. Da die zitierte schweizerische Bestimmung mit Art. 4 des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes vergleichbar sei und da sich der Bundesfinanzhof bei seinen Überlegungen ausdrücklich auf seine frühere schon vor Inkrafttreten des § 171 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung ergangene Judikatur gestützt habe, sei diese Judikatur nach Ansicht der belangten Behörde auch auf den Beschwerdefall übertragbar. Wer aber nun wie der Beschwerdeführer dunkle und undurchsichtige Geschäfte mache und das über diesen liegende Dunkel auch nachträglich nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermöge, habe das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen (Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Kein Gewicht beizumessen sei den liechtensteinischen Amtsbestätigungen, wonach HL auf Grund der dem Öffentlichkeitsregister vorliegenden Handelsregisterakten Inhaber der Gründerrechte sei und durch ihn die jährlichen Steuerzahlungen für die Firma C abgegolten würden. Diese Bestätigungen sagten nämlich nichts über die rechtsverbindliche und steuerlich anzuerkennende Geschäftstätigkeit der Firma C aus. Sie ließen es auch offen, ob die Inhaberrechte von HL eigenberechtigt oder treuhänderisch ausgeübt werden bzw. wurden. Jeder einzelne der aufgezählten Punkte sei für sich gesehen ein Beispiel dafür, daß zwischen dem Beschwerdeführer und seinem "Geschäftspartner" ungewöhnliche "Beziehungen" bestanden hätten, die den Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens nicht entsprächen, über die es entgegen allen kaufmännischen Übungen keine entsprechenden schriftlichen Unterlagen gebe, die zwischen Fremden nicht so abgeschlossen würden und die dunkel und undurchsichtig seien. Da darüber hinaus die Tatumstände ihre Wurzel in einem als Steueroase bekannten Staat hätten, mit dem kein Rechtshilfeabkommen bestehe, sei die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Beschwerdeführers in eben dem Maße höher, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde. Der Beschwerdeführer habe trotz mehrfacher Aufforderung hiezu die wesentlichen (korrespondierenden) Teile der Buchhaltung des liechtensteinischen Geschäftspartners, bei dem er einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat gewesen sei, nicht zugänglich und den in Liechtenstein wohnhaften Zeugen HL zum Zwecke einer Einvernahme vor der inländischen Steuerbehörde nicht stellig gemacht. Den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 12. November 1985, wonach HL nicht in der Lage sei, zur Einvernahme nach Vorarlberg zu kommen, werde angesichts der Kürze der Distanz, der geringen Bestimmtheit des Vorbringens und des Fehlens jeglichen Nachweises hiefür kein Glauben geschenkt, zumal der Beschwerdeführer diesen Grund erstmalig in diesem Schreiben angegeben habe, während er zuvor als Argument für das Nichterscheinen des Zeugen Artikel 4, des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes sowie ein früheres Zollvergehen des Zeugen angeführt habe. Weiters sei die im Schriftsatz vom 12. November 1985 aufgestellte Behauptung, HL habe bereits in einer eidesstattlichen (schriftlichen) Erklärung alles ausgesagt, was die österreichischen Steuerbehörden wissen hätten wollen, unrichtig. In der mündlichen Besprechung am 10. Oktober 1985, auf die der Beschwerdeführer im genannten Schriftsatz Bezug genommen habe, sei dem Beschwerdeführer auf dessen Anbot hin, jede gewünschte Bestätigung von HL beizubringen, mitgeteilt worden, daß selbstverständlich jede beigebrachte Bestätigung zum Akt genommen werde und entsprechend zu würdigen sei, daß aber eine Zeugeneinvernahme als das tauglichste und beweiskräftigste Beweismittel erachtet werde, weswegen größtes Interesse an einer Stelligmachung von HL bestehe. Davon sei der Beschwerdeführer auch schon vor der

mündlichen Besprechung schriftlich unterrichtet worden (Schreiben vom 7. Oktober 1985). Es wäre aber vor allem am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die Beweise für das Vorliegen von zwischen ihm und der Firma C tatsächlich abgeschlossenen, ernstgemeinten und auch so, wie sie von ihm behauptet und verbucht worden seien, abgewickelten Geschäften beizuschaffen. Die Strafandrohung des Artikel 4, des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes könne dagegen nicht ins Treffen geführt werden. Abgesehen davon, daß die Offenlegung von Daten, die bereits aus der Buchhaltung des Beschwerdeführers bekannt seien, keine Geheimnispflichtverletzung darstellen könne, komme noch hinzu, daß sich ein inländischer Steuerpflichtiger, der das Vorliegen umfangreicher Geschäftsbeziehungen zu einem liechtensteinischen Sitzunternehmen, bei dem er einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat gewesen sei, behauptete, überhaupt nicht darauf berufen könne, der Offenlegung der Verhältnisse der Sitzfirma zu ihm stehe Artikel 4, des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes entgegen. Die Auswirkungen der zitierten liechtensteinischen Strafvorschrift könne nicht soweit gehen, daß dadurch die Pflicht zur Beschaffung von Beweisen betreffend die im Inland und nicht im Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Geschäfte eines inländischen Steuerpflichtigen mit einem liechtensteinischem Sitzunternehmen eingeschränkt würde. Der Bundesfinanzhof habe in seinem Erkenntnis vom 16. April 1980, IR 75/78, BStBl. 1981 römisch zwei Seite 492, ausgeführt, daß kein anderer Staat etwaige Auswirkungen des Artikel 273, des schweizerischen Strafgesetzbuches gegen sich gelten lassen müsse. Da die zitierte schweizerische Bestimmung mit Artikel 4, des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes vergleichbar sei und da sich der Bundesfinanzhof bei seinen Überlegungen ausdrücklich auf seine frühere schon vor Inkrafttreten des Paragraph 171, Absatz 3, der Reichsabgabenordnung ergangene Judikatur gestützt habe, sei diese Judikatur nach Ansicht der belangten Behörde auch auf den Beschwerdefall übertragbar. Wer aber nun wie der Beschwerdeführer dunkle und undurchsichtige Geschäfte mache und das über diesen liegende Dunkel auch nachträglich nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermöge, habe das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen (Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Kein Gewicht beizumessen sei den liechtensteinischen Amtsbestätigungen, wonach HL auf Grund der dem Öffentlichkeitsregister vorliegenden Handelsregisterakten Inhaber der Gründerrechte sei und durch ihn die jährlichen Steuerzahlungen für die Firma C abgegolten würden. Diese Bestätigungen sagten nämlich nichts über die rechtsverbindliche und steuerlich anzuerkennende Geschäftstätigkeit der Firma C aus. Sie ließen es auch offen, ob die Inhaberrechte von HL eigenberechtigt oder treuhänderisch ausgeübt werden bzw. wurden.

Der Beschwerdeführer habe also Geschäftsbeziehungen zur Firma

C nur vorgetäuscht, um umfangreiche verdeckte Geschäfte "schwarz" abschließen zu können. Allerdings sei es dem Beschwerdeführer "gelingen", die tatsächlich abgeschlossenen Geschäfte derartig zu verdecken, daß Inhalt und Modalitäten der verdeckten Geschäfte konkret nicht festgestellt werden könnten. Auch eine kalkulatorische Verprobung sei nicht durchführbar, da keine gesicherten Erkenntnisse über betriebliche Kennzahlen beim Beschwerdeführer (Mengen und Werte der Bestände sowie der An- und Verkäufe) vorlägen. Es bestehe daher nur die Möglichkeit, von den bekannten, aber vorgetäuschten Beziehungen zur Firma C auf die dadurch verdeckten tatsächlichen Beziehungen zu Dritten zu schließen. Die belangte Behörde ging dabei von den vom Beschwerdeführer selbst erlöswirksam verbuchten Warenlieferungen (S 6,732.350,-) "an die Firma C" aus und trug der Möglichkeit, daß der Beschwerdeführer nicht alle verdeckten Geschäfte in seinen Büchern erfaßte, durch einen 15 %igen Sicherheitszuschlag Rechnung. Den Sicherheitszuschlag erachtet die belangte Behörde mit Rücksicht auf den Umfang der verdeckten Geschäfte, im Hinblick auf die Vielzahl der bei der Prüfung zutage getretenen schwerwiegenden Mängel und die eingeschränkten Erhebungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde für gerechtfertigt.

2. Die den angefochtenen Bescheid in diesem Punkt (Firma C) tragende Überlegung ist die, daß Geschäftsbeziehungen gegenüber dieser Firma lediglich vorgetäuscht wurden. Auch zu diesem Ergebnis gelangte die Behörde auf Grund einer mit den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung übereinstimmenden Beweiswürdigung. Dabei rechtfertigt allein schon die Abwicklung der "Schulden" an die Firma C aus dem angeblichen Geschäftsverhältnis die Annahme vorgetäuschter Geschäftsbeziehungen. Denn es widerspricht in der Tat nicht nur kaufmännischer Übung, sondern schlechthin jeder Erfahrung, daß ein "echter" Gläubiger aufgelaufene Schulden in Millionenhöhe durch Jahre ohne jede schriftliche Vereinbarung, ohne Tilgungsplan, ohne feste Verzinsung und ohne Besicherung aushaften läßt. Allein schon auf Grund dieser Gestaltung des Schuldverhältnisses erweisen sich die Geschäftsbeziehungen zur Firma C als

zweifelhaft. Es wäre am Beschwerdeführer gelegen gewesen, diese Zweifel vor allem an Hand von mit seinen Buchungen korrespondierenden, unbedenklichen Aufschreibungen (Belegen) der Firma C zu beseitigen oder zumindest, wie von der Abgabenbehörde gefordert, den in der Firma

C angeblich bestimmenden HL als Zeugen stellig zu machen. Nichts davon ist geschehen.

Das Kreditverhältnis mit der Firma C wird auch nicht durch die wiederholten Behauptungen des Beschwerdeführers glaubwürdiger, er hätte der Firma für die Kreditgewährung die von ihm mit dem geliehenen Geld verdienten Zinsen überlassen. Denn es widerspricht auch jeder wirtschaftlichen Erfahrung, daß es ein Kreditgeber darauf ankommen läßt, ob und wie der Kreditnehmer seinerseits das geliehene Geld veranlagt, und dies noch dazu ohne schriftliche Vereinbarungen. Dem Hinweis auf das niedrige Zinsniveau in Liechtenstein und auf die Schweizer "Negativzinsen" aber ist zu entgegnen, daß aus dieser Sicht unverständlich bliebe, warum der Beschwerdeführer der Firma C Zinsen aus Verleihungen in Österreich mit seinem hohen Zinsniveau überließ. In der Berufung (Seite 9) hatte im übrigen der Beschwerdeführer noch vorgebracht, HL als Eigentümer der Firma C habe ihm für seine Tätigkeit bei dieser Firma namhafte Beträge kreditiert, ohne hiefür bisher Zinsen gefordert zu haben. In diese Richtung gingen auch die Ausführungen auf Seite 13 der Berufung. Erst um die Umbuchungen von Zinserträgen auf die Firma C zu begründen (siehe Punkt V.), brachte der Beschwerdeführer im weiteren Verwaltungsverfahren die unglaubliche Erklärung von den ersatzweise überlassenen eigenen Zinserträgen ins Spiel. Das Kreditverhältnis mit der Firma C wird auch nicht durch die wiederholten Behauptungen des Beschwerdeführers glaubwürdiger, er hätte der Firma für die Kreditgewährung die von ihm mit dem geliehenen Geld verdienten Zinsen überlassen. Denn es widerspricht auch jeder wirtschaftlichen Erfahrung, daß es ein Kreditgeber darauf ankommen läßt, ob und wie der Kreditnehmer seinerseits das geliehene Geld veranlagt, und dies noch dazu ohne schriftliche Vereinbarungen. Dem Hinweis auf das niedrige Zinsniveau in Liechtenstein und auf die Schweizer "Negativzinsen" aber ist zu entgegnen, daß aus dieser Sicht unverständlich bliebe, warum der Beschwerdeführer der Firma C Zinsen aus Verleihungen in Österreich mit seinem hohen Zinsniveau überließ. In der Berufung (Seite 9) hatte im übrigen der Beschwerdeführer noch vorgebracht, HL als Eigentümer der Firma C habe ihm für seine Tätigkeit bei dieser Firma namhafte Beträge kreditiert, ohne hiefür bisher Zinsen gefordert zu haben. In diese Richtung gingen auch die Ausführungen auf Seite 13 der Berufung. Erst um die Umbuchungen von Zinserträgen auf die Firma C zu begründen (siehe Punkt römisch fünf.), brachte der Beschwerdeführer im weiteren Verwaltungsverfahren die unglaubliche Erklärung von den ersatzweise überlassenen eigenen Zinserträgen ins Spiel.

3. Das Vorbringen des Beschwerdeführers im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in der Frage der Firma C aufzuzeigen:

a) Zu den Ausführungen des Beschwerdeführers über die verschiedenen Bezeichnungen der Firma C (Beschwerde Seite 23) ist zum einen zu bemerken, daß es sich dabei lediglich um eine Sachverhaltsdarstellung handelt, und daß es zum anderen nicht darum geht, "wie bisweilen von dritter Seite", sondern wie vom Beschwerdeführer der Firmenwortlaut (in unterschiedlichster Weise) wiedergegeben wurde.

Auch die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers auf Seite 23 der Beschwerde wenden sich gegen Sachverhaltsdarstellungen des angefochtenen Bescheides.

b) Zur Amerikareise des Sohnes bemerkt der Beschwerdeführer, daß er die Reisekosten in seinem Unternehmen, dessen Dienstnehmer der Sohn war, getragen habe, weil er die Reisekosten der Firma C nicht hätte anlasten können, "da für sie kein Geschäft gemacht werden konnte". Dem sind die im angefochtenen Bescheid festgehaltenen Aussagen des Beschwerdeführers und seines Sohnes entgegen zu halten, daß die Reise im Auftrag der Firma C erfolgte. Es ist aber im Geschäftsleben unüblich, daß jemand anderer als der Auftraggeber die Reisekosten trägt, auch wenn für ihn kein Geschäft gemacht werden kann, es sei denn, Reise und Geschäft für den Auftraggeber waren bloß vorgetäuscht.

Zur Rechnung des amerikanischen Lieferanten hielt die Berufungsvorentscheidung (Seite 30) fest, daß der Beschwerdeführer nicht in der Lage sei, die Faktura des amerikanischen Lieferanten vorzulegen. Der angefochtene Bescheid stellt fest, daß die Faktura des amerikanischen Lieferanten nicht vorgelegt worden sei. Daß die Faktura, wie in der Beschwerde behauptet, seinerzeit dem Betriebsprüfer vorgelegen haben soll, ändert jedenfalls nichts daran, daß sie den vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung tätigen Prüfungsorganen und der belangten Behörde nicht

vorgelegt wurde. Mit der Behauptung in der Replik, bisher sei unbestritten gewesen, daß die Rechnung des amerikanischen Verkäufers in Fotokopie vorgelegen habe, setzt sich der Beschwerdeführer aktenwidrigerweise in Widerspruch zur Berufungsvorentscheidung.

c) Die vom Beschwerdeführer auch in der Beschwerde zugegebenen bzw. als möglich bezeichneten Fehlüberweisungen von der Firma C geschuldeten Beträgen auf ein Konto des Beschwerdeführers runden im Zusammenhalt mit den übrigen Feststellungen der belangten Behörde das Bild vorgetäuschter Geschäftsbeziehungen zur Firma C.

d) In den Akten des Verwaltungsverfahrens findet sich folgendes Schreiben des Beschwerdeführers an die Firma TE (BRD) vom 6. Mai 1976:

Sehr geehrter Herr TE!

Mit einem gesonderten Brief habe ich Ihnen die Briefmarken laut beiliegendem Lieferschein zugesandt. Sie erhalten nun wie gewünscht eine Rechnung über DM 67. Diesen Betrag bitte ich auf das Konto des Dr. RD (= Beschwerdeführer) mit beiliegendem Überweisungsschein einzuzahlen. Den Rest von DM 1.250 wollen Sie auf das Konto C, Vaduz (= Firma C) einzahlen. Ich hoffe damit Ihrem Wunsch entsprochen zu haben

Der Beschwerdeführer bringt zum Fall TE in der Beschwerde vor, er habe selbst an TE für DM 67 "etwas" geliefert und diesen Betrag erhalten. Als Verwaltungsrat der Firma C hätte er von Vaduz aus an TE Ware für DM 1.250 liefern lassen. Diese Darstellung steht jedoch mit dem Schreiben an TE nicht im Einklang.

In der Replik zur Gegenschrift meint der Beschwerdeführer, er hätte den Fall TE eindeutig aufgeklärt und es sei auch ein Telefongespräch mit TE geführt worden. Der Beschwerdeführer bezieht sich dabei offensichtlich auf die Ferngespräche, die er und ein Prüfungsorgan des Finanzamtes mit TE am 8. März 1984 führten. Diese in der Niederschrift vom selben Tag protokollierten Ferngespräche ergaben, daß TE über die seinerzeitigen Unterlagen nicht mehr verfügte, da er diese nach einer seinerzeitigen Steuerprüfung vernichtet habe. Er (TE) könne sich an den Kauf dieser "Münzen" nicht mehr erinnern. Von Münzen war bei diesen Telefongesprächen offenbar deshalb die Rede, weil der Beschwerdeführer in der Berufung noch behauptet hatte, daß TE am 2. Mai 1976 zwei deutsche Kursmünzen um DM 1.250 gekauft hätte. Die Berufungsvorentscheidung (Seite 31) hält die Telefonate mit TE fest.

Wie der Fall TE im Rahmen des Rechtshilfverfahrens abgeklärt hätte werden sollen, obwohl dieser seine Unterlagen vernichtet hätte und sich an das betreffende Geschäft nicht mehr erinnern konnte, vermag die Replik zur Gegenschrift nicht darzulegen.

e) Zum Münzerwerb vom Auktionshaus MZ bemerkt die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend, daß der Beschwerdeführer einen Wareneingang (und im Falle einer Weiterlieferung an die Firma C diesen Liefervorgang) verbuchen hätte müssen, wenn er die Münzen für sein Unternehmen erwarb. Erwarb der Beschwerdeführer aber die Münzen nicht für sein Unternehmen, dann hätte er die Einfuhrumsatzsteuer nicht als Vorsteuer und den Außenhandelsförderungsbeitrag nicht als Aufwand geltend machen dürfen.

f) Die Ausführungen auf Seite 71 des angefochtenen Bescheides besagen im wesentlichen, daß bei "Anzahlungen" der Firma C für die Streitjahre nicht der Beweis erbracht hätte werden können, daß diesen tatsächlich Mittel dieser Firma und nicht nur Eigenmittel des Beschwerdeführers zugrunde lagen, wie letzteres in nicht die Streitjahre betreffenden Fällen festgestellt hätte werden können. Es ist auch dargelegt, daß das vom Beschwerdeführer vorgelegte Schreiben einer Bank nur die Verständigung der Firma C vom Wechseldiskont und das Ersuchen um Anschaffung des Wechselbetrages bestätige, nicht aber die ausdrückliche Bestätigung enthalte, daß die Firma C den Wechselbetrag auch tatsächlich angeschafft habe. Der Beschwerdeführer irrt, wenn er meint, daß aus den "Bankbestätigungen" eindeutig hervorgehe, daß die Firma C den Wechselbetrag ordnungsgemäß eingelöst habe. Die Buchungen des Beschwerdeführers bestätigen die Anzahlungen der Firma C allein noch nicht, da ja Buchungen Geschäftsvorfälle auch bloß vortäuschen können.

g) Die Auffassung, bei der Firma C handle es sich um die eigene Firma des Beschwerdeführers, vertrat das Finanzamt und nicht die belangte Behörde. Die Einwände im zweiten Absatz auf Seite 28 der Beschwerde gehen daher ins Leere.

h) Die Fragen, ob die Firma C (in Liechtenstein) zu prüfen war, ob und welche Aufschreibungen sie zu führen, ob und wie sie zu bilanzieren hatte, ob von der Firma C Aufschreibungen geführt wurden, aber nicht mehr vorhanden sind, welche Geschäfte die Firma C wo betreiben durfte, welche Organe die Firma außer dem Beschwerdeführer noch hatte,

ob Österreicher sich in Liechtenstein (im Wege von Anstalten nach liechtensteinischem Recht) geschäftlich betätigen dürfen und ob der Beschwerdeführer nach liechtensteinischem Recht mit sich selbst kontrahieren durfte, sind für die Lösung des Beschwerdefalles belanglos. Entscheidend ist letztlich, daß der Beschwerdeführer aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigte, die ihre Wurzel in einem Land haben, in dem österreichische Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können. Damit traf aber den Beschwerdeführer eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es wäre an ihm gelegen gewesen, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen zur Firma C vollkommen offen zu legen (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. April 1970, ZI. 1.415/68, vom 27. Jänner 1972, ZI. 1.671/70, und vom 12. September 1978, ZI. 1.511 ff/75). Der Verwaltungsgerichtshof hielt und hält eine strenge Prüfung besonders dann für geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie eben Liechtenstein abspielt (Erkenntnisse vom 19. März 1974, ZI. 1.527/72, und vom 12. September 1978, ZI. 1.511 ff/75). Auch hier gilt im übrigen das schon zu Punkt III. unter Hinweis auf die Rechtsprechung Gesagte, daß derjenige, der dunkle und undurchsichtige Geschäfte macht und das über diesen lagernde Dunkel nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen hat. h) Die Fragen, ob die Firma C (in Liechtenstein) zu prüfen war, ob und welche Aufschreibungen sie zu führen, ob und wie sie zu bilanzieren hatte, ob von der Firma C Aufschreibungen geführt wurden, aber nicht mehr vorhanden sind, welche Geschäfte die Firma C wo betreiben durfte, welche Organe die Firma außer dem Beschwerdeführer noch hatte, ob Österreicher sich in Liechtenstein (im Wege von Anstalten nach liechtensteinischem Recht) geschäftlich betätigen dürfen und ob der Beschwerdeführer nach liechtensteinischem Recht mit sich selbst kontrahieren durfte, sind für die Lösung des Beschwerdefalles belanglos. Entscheidend ist letztlich, daß der Beschwerdeführer aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigte, die ihre Wurzel in einem Land haben, in dem österreichische Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können. Damit traf aber den Beschwerdeführer eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es wäre an ihm gelegen gewesen, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen zur Firma C vollkommen offen zu legen (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. April 1970, ZI. 1.415/68, vom 27. Jänner 1972, ZI. 1.671/70, und vom 12. September 1978, ZI. 1.511 ff/75). Der Verwaltungsgerichtshof hielt und hält eine strenge Prüfung besonders dann für geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie eben Liechtenstein abspielt (Erkenntnisse vom 19. März 1974, ZI. 1.527/72, und vom 12. September 1978, ZI. 1.511 ff/75). Auch hier gilt im übrigen das schon zu Punkt römisch drei. unter Hinweis auf die Rechtsprechung Gesagte, daß derjenige, der dunkle und undurchsichtige Geschäfte macht und das über diesen lagernde Dunkel nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen hat.

In diesem Zusammenhang kann auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf Art. 4 des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Denn der Verwaltungsgerichtshof ist aus ähnlichen Überlegungen wie der Bundesfinanzhof in seiner von der belangten Behörde zitierten Entscheidung der Auffassung, es dürften demjenigen, der zweifelhafte Geschäfte behauptet, nicht Vorschriften in der Art des Art. 4 des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes derart zum Vorteil gereichen, daß die Zweifel zu Lasten des österreichischen Abgabenanspruches ungeklärt bleiben. In diesem Zusammenhang kann auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf Artikel 4, des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Denn der Verwaltungsgerichtshof ist aus ähnlichen Überlegungen wie der Bundesfinanzhof in seiner von der belangten Behörde zitierten Entscheidung der Auffassung, es dürften demjenigen, der zweifelhafte Geschäfte behauptet, nicht Vorschriften in der Art des Artikel 4, des liechtensteinischen Staatsschutzgesetzes derart zum Vorteil gereichen, daß die Zweifel zu Lasten des österreichischen Abgabenanspruches ungeklärt bleiben.

i) Die von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung zulässigerweise getroffene Feststellung, daß die Geschäftsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Firma C nur vorgetäuscht wurden, führt keineswegs zu der Schlußfolgerung, daß die Erlöse aus "Geschäften mit der Firma C" aus der Gewinnermittlung "herausfallen". Die belangte Behörde durfte nämlich durchaus unterstellen, daß der Beschwerdeführer die Erlöse, wenn auch nicht aus Geschäften mit der Firma C, sondern mit Dritten, tatsächlich erzielte, da er wohl keine nicht erzielten Erträge verbucht hätte.

j) Bezüglich der schriftlichen Erklärung des HL vom 13. Dezember 1979 hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid schlüssig dargetan, warum ihr kein Beweiswert zukommt. Besonders fällt ins Gewicht, daß HL nur zu der

unter keiner Sanktion stehenden schriftlichen Erklärung, nicht aber zu der geforderten Zeugenaussage vor der österreichischen Abgabenbehörde bereit war.

k) Darauf, ob (seitens der Abgabenbehörden) schon vor der Berufungsentscheidung (angefochtener Bescheid) bestritten wurde, daß der Beschwerdeführer mit der Firma C Rechtsgeschäfte abschloß, kommt es nicht an. Entscheidend ist, daß der angefochtene Bescheid ausreichend und schlüssig begründen konnte, daß diese Geschäfte - auch in der Buchhaltung - bloß vorgetäuscht waren. Die Bezahlung der Warenlieferungen des Beschwerdeführers sah die belangte Behörde nicht als Erlös an. Sie konnte lediglich bei einzelnen Umbuchungen auf dem Konto der Firma C keinen Zusammenhang mit den Warenlieferungen erkennen (siehe Punkt V.).

k) Darauf, ob (seitens der Abgabenbehörden) schon vor der Berufungsentscheidung (angefochtener Bescheid) bestritten wurde, daß der Beschwerdeführer mit der Firma C Rechtsgeschäfte abschloß, kommt es nicht an. Entscheidend ist, daß der angefochtene Bescheid ausreichend und schlüssig begründen konnte, daß diese Geschäfte - auch in der Buchhaltung - bloß vorgetäuscht waren. Die Bezahlung der Warenlieferungen des Beschwerdeführers sah die belangte Behörde nicht als Erlös an. Sie konnte lediglich bei einzelnen Umbuchungen auf dem Konto der Firma C keinen Zusammenhang mit den Warenlieferungen erkennen (siehe Punkt römisch fünf.).

Wenn der Beschwerdeführer meint, es sei im gegenständlichen Fall vollkommen gleichgültig, ob er seine Erlöse durch Lieferungen an die Firma C oder mit anderen Geschäftspartnern erzielte, so irrt er. Vorgetäuschte Lieferungen an andere als die tatsächlichen Empfänger erschüttern die Beweiskraft der Buchführung und nehmen der Behörde insbesondere die Möglichkeit, festzustellen, ob die verbuchten Erlöse den tatsächlich erzielten Erlösen entsprechen, sodaß schon aus dieser Sicht die Verhängung des Sicherheitszuschlages unbedenklich erscheint.

1) Da bereits die Annahme der belangten Behörde hinreichend erwiesen erscheint, daß die Geschäfte mit der Firma C bloß vorgetäuscht wurden, bedarf es keiner Auseinandersetzung mit dem von der belangten Behörde hilfsweise angestellten Fremdvergleich (angefochtener Bescheid Seite 85f).

m) Ein "Kredit" muß nur dann aus "versteuertem Geld" zurückgezahlt werden, wenn er nicht bloß vorgetäuscht ist.

n) Die Versendung von Briefmarken an die Firma C mittels Wertbrief schließt nicht aus, daß der Beschwerdeführer die Briefmarken bei der Firma C, bei der er ja einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat war, selbst wieder in Empfang nahm und dann jenen Dritten zukommen ließ, für die sie tatsächlich bestimmt waren.

o) Auch die Darstellungen des Beschwerdeführers über seine Kreditgeschäfte mit der Firma C (Seite 34 der Beschwerde) erklären nicht, warum entgegen jeder geschäftlichen Gepflogenheit angeblich der Kreditgeber (Firma C) und nicht der Kreditnehmer die Kreditspesen trug.

p) Warum die belangte Behörde die Herkunft der (angeblich von der Firma C stammenden) Anzahlungen nicht als erwiesen erachtet, ergibt sich aus den Ausführungen auf Seite 71 f des angefochtenen Bescheides. Diese Feststellungen konnte der Beschwerdeführer nicht entkräften (siehe auch Punkt 3f).

q) Im angefochtenen Bescheid (und oben in Punkt 1) ist festgehalten, daß bei den Umbuchungen (siehe Punkt V.) außer dem Konto "Privat" auch das Konto der Firma C angesprochen wurde. Dem Beschwerdeführer erschien diese Bemerkung laut Beschwerde unklar. Die belangte Behörde erläuterte daher die gegenständliche Aussage des angefochtenen Bescheides in der Gegenschrift folgendermaßen:

q) Im angefochtenen Bescheid (und oben in Punkt 1) ist festgehalten, daß bei den Umbuchungen (siehe Punkt römisch fünf.) außer dem Konto "Privat" auch das Konto der Firma C angesprochen wurde. Dem Beschwerdeführer erschien diese Bemerkung laut Beschwerde unklar. Die belangte Behörde erläuterte daher die gegenständliche Aussage des angefochtenen Bescheides in der Gegenschrift folgendermaßen:

Als Verbindlichkeiten verbuchte Erlöse verlangen geradezu eine Umbuchung, da die Erlöse ja nicht wirklich geschuldet werden und infolge dessen auch nicht abgedeckt werden müssen. Ein taugliches Empfängerkonto für die Übertragung einer derartigen Nichtschuld ist aber nur ein solches, auf dem die Tilgung der Schuld gebucht werden kann, ohne daß die dadurch bewirkte Betriebsvermögensvermehrung zu einer Gewinnerhöhung führt (Konto Privat) oder ein solches, das auf einen neuen, buchhalterisch nur fingierten "Gläubiger" lautet, der nicht kontrolliert werden kann (Konto der Firma C).

Der Verwaltungsgerichtshof hält diese Betrachtung für zutreffend. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers in der Replik zur Gegenschrift machte nicht die belangte Behörde aus einer Schuldabdeckung einen Erlös, sondern

vorher der Beschwerdeführer Erlöse zu Schulden. Hatte er doch selbst in der Niederschrift vom 26. März 1984 auf die Frage, wo die Zinserträge aus seinen eigenen Geld- und Wechselgeschäften verbucht wurden, angegeben, daß er kein Zinsertragskonto geführt und die Zinserträge auf den Bestandskonten (im Haben) erfaßt hätte.

Bei der in der Replik erwähnten Bestätigung über die Schuld an die Firma C dürfte es sich um die Bestätigung der liechtensteinischen Firma A vom 28. November 1985 handeln. Die belangte Behörde spricht dieser Bestätigung einen Beweiswert ab (siehe Punkt V.1.), und dies vor allem deshalb zu Recht, weil sich die Bestätigung nicht auf buchmäßige Aufzeichnungen, sondern nur auf weder vorgelegte noch näher spezifizierte Aufzeichnungen "in den Handakten" zu berufen vermag. Der Beschwerdeführer (sein Vertreter) hatte in der mündlichen Berufungsverhandlung auch selbst zu Protokoll gegeben, die A könne nicht genau nachweisen, was der Beschwerdeführer der Firma C wirklich schulde, die Belege aus der Zeit von 1973 bis 1977 (Streitjahre) seien vernichtet worden. Bei der in der Replik erwähnten Bestätigung über die Schuld an die Firma C dürfte es sich um die Bestätigung der liechtensteinischen Firma A vom 28. November 1985 handeln. Die belangte Behörde spricht dieser Bestätigung einen Beweiswert ab (siehe Punkt römisch fünf.1.), und dies vor allem deshalb zu Recht, weil sich die Bestätigung nicht auf buchmäßige Aufzeichnungen, sondern nur auf weder vorgelegte noch näher spezifizierte Aufzeichnungen "in den Handakten" zu berufen vermag. Der Beschwerdeführer (sein Vertreter) hatte in der mündlichen Berufungsverhandlung auch selbst zu Protokoll gegeben, die A könne nicht genau nachweisen, was der Beschwerdeführer der Firma C wirklich schulde, die Belege aus der Zeit von 1973 bis 1977 (Streitjahre) seien vernichtet worden.

r) Zwischen Geschäftsleuten ist eine Abwicklung von Liefergeschäften in laufender Rechnung zweifellos nichts außergewöhnliches. Außergewöhnlich ist es allerdings, wenn die "Anzahlungen" die Lieferungen ohne erkennbaren wechselseitigen Zusammenhang zwischen beiden durch Jahre hinweg in Millionenhöhe übersteigen.

s) Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers wird sich im gewöhnlichen Geschäftsleben derjenige, der dem Geschäftspartner jahrelang Anzahlungen in Millionenhöhe überläßt, ohne daß diese durch Lieferungen ausgeglichen werden, sehr wohl (zumindest) durch schriftliche Vereinbarungen absichern. Abgesehen davon ist im normalen Geschäftsleben ein derartig langer und hoher Überhang an Anzahlungen an sich schon unüblich.

t) Mit der Aussage, daß eine kalkulatorische Verprobung nicht durchführbar sei, brachte die belangte Behörde zum Ausdruck, daß eine solche Verprobung im Beschwerdefall als Schätzungsmethode ausscheidet. Daß diese Aussage zutrifft, bestätigt die Anmerkung des Beschwerdeführers (Seite 45 der Beschwerde), es läge in der Natur seines Geschäftes (Münz- und Briefmarkenhandel), wenn keine kalkulatorische Verprobung durchgeführt werden konnte.

u) Sofern der Beschwerdeführer auch in diesem Zusammenhang (Firma C) der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde immer wieder die Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung entgegenhält, ist auch hier auf die Ausführungen unter Punkt II. zu verweisen. u) Sofern der Beschwerdeführer auch in diesem Zusammenhang (Firma C) der Schätzungsbefugnis der belangten Behörde immer wieder die Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung entgegenhält, ist auch hier auf die Ausführungen unter Punkt römisch zwei. zu verweisen.

v) Eine Schuld des Beschwerdeführers an die Firma C als selbständiges ausländisches Unternehmen als Folge von Zahlungen dieser Firma hätte ohne Zweifel als solche anerkannt werden müssen, wenn die Geschäfte des Beschwerdeführers mit der Firma C so abgewickelt worden wären, wie er dies behauptet. Die belangte Behörde durfte aber in zutreffender freier Beweiswürdigung davon ausgehen, daß der Beschwerdeführer die Geschäftsbeziehungen zur Firma C - und damit auch die buchmäßig ausgewiesenen Schulden - bloß vortäuschte, woraus folgt, daß die Schulden nicht anzuerkennen waren. Der Beschwerdeführer konnte auch keinen Beweis erbringen, daß die Schulden gegenüber der Firma

C - oder gegenüber HL - tatsächlich bestehen.

w) Auf den Seiten 106 ff ging die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Schätzungsmethode des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ein, das nicht nur die Erlöse aus den (angeblichen) Warenlieferungen des Beschwerdeführers an die Firma C der Besteuerung zugrunde gelegt, sondern auch die Anzahlungen der "Firma C" als unaufgeklärten Vermögenszuwachs dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet hatte. Sie gelangte in Auseinandersetzung mit den Buchungen des Beschwerdeführers auf dem Konto der Firma C zur Auffassung, auf diesem Konto seien sowohl verdeckte Lieferungen (an Dritte) als auch verdeckte Zahlungen (von Dritten) verbucht worden, sodaß die belangte Behörde - zum Vorteil des Beschwerdeführers - nur seine verbuchten Lieferungen und nicht auch die verbuchten Anzahlungen gewinn- und erlösmäßig erfaßte. Bei dieser Untersuchung des Kontos der

Firma C mußte die belangte Behörde jedoch, wie im angefochtenen Bescheid dargestellt, jene "Verbindlichkeiten" ausscheiden, die auf Umbuchungen (Punkt V.) beruhten, weil diesen Umbuchungen keineswegs Verbindlichkeiten irgendwelcher Art (oder gegenüber irgendjemand) zugrunde gelegt werden konnten. Nach dieser Bereinigung des Kontos der Firma C ergab sich zum 31. Dezember 1977 schlüssig der Schuldenstand von w) Auf den Seiten 106 ff ging die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Schätzungsmethode des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ein, das nicht nur die Erlöse aus den (angeblichen) Warenlieferungen des Beschwerdeführers an die Firma C der Besteuerung zugrunde gelegt, sondern auch die Anzahlungen der "Firma C" als unaufgeklärten Vermögenszuwachs dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet hatte. Sie gelangte in Auseinandersetzung mit den Buchungen des Beschwerdeführers auf dem Konto der Firma C zur Auffassung, auf diesem Konto seien sowohl verdeckte Lieferungen (an Dritte) als auch verdeckte Zahlungen (von Dritten) verbucht worden, sodaß die belangte Behörde - zum Vorteil des Beschwerdeführers - nur seine verbuchten Lieferungen und nicht auch die verbuchten Anzahlungen gewinn- und erlösmäßig erfaßte. Bei dieser Untersuchung des Kontos der Firma C mußte die belangte Behörde jedoch, wie im angefochtenen Bescheid dargestellt, jene "Verbindlichkeiten" ausscheiden, die auf Umbuchungen (Punkt römisch fünf.) beruhten, weil diesen Umbuchungen keineswegs Verbindlichkeiten irgendwelcher Art (oder gegenüber irgendjemand) zugrunde gelegt werden konnten. Nach dieser Bereinigung des Kontos der Firma C ergab sich zum 31. Dezember 1977 schlüssig der Schuldenstand von

S 1,450.890,80 (Seite 66 des angefochtenen Bescheides), der nach Ansicht der belangten Behörde (noch) die Annahme rechtfertigte, auf dem Konto der Firma C könnten auch mit den Anzahlungen tatsächliche Zahlungen (Dritter) für die Lieferungen verbucht worden sein. Den Kontostand zum 1. Jänner 1973 (S 2,632.666,07) berühren diese Überlegungen nicht.

Die Schätzungsmethode der belangten Behörde beruht in diesem Punkt also auf der Annahme, daß sowohl die verbuchten Lieferungen als auch die Anzahlungen tatsächlich erfolgt wären und daß diese Zahlungen für die Lieferungen geleistet worden seien. Die belangte Behörde behandelte daher (anders als das Finanzamt) nur die Lieferungen als erlös- und gewinnwirksam, berücksichtigte bei den Lieferungen allerdings zu Recht einen Sicherheitszuschlag (siehe Punkt 3 lit. k). Die Schätzungsmethode der belangten Behörde beruht in diesem Punkt also auf der Annahme, daß sowohl die verbuchten Lieferungen als auch die Anzahlungen tatsächlich erfolgt wären und daß diese Zahlungen für die Lieferungen geleistet worden seien. Die belangte Behörde behandelte daher (anders als das Finanzamt) nur die Lieferungen als erlös- und gewinnwirksam, berücksichtigte bei den Lieferungen allerdings zu Recht einen Sicherheitszuschlag (siehe Punkt 3 Litera k,).

Die Seiten 65/66 und 111 des angefochtenen Bescheides enthalten entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers keine unterschiedlichen Darstellungen des Kontos der Firma C. Auf Seite 65/66 ist vielmehr das gesamte Konto wiedergegeben, Seite 111 beschränkt sich hingegen auf die auszugsweise Darstellung dieses Kontos ohne Umbuchungen und Anzahlungen, um den Standpunkt des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung (umsatz- und gewinnwirksame Erfassung auch der Anzahlungen) zu entkräften.

Dem Einwand, den der Beschwerdeführer mit seiner Berechnung auf Seite 22 der Beschwerde gegen die Bezifferung des Schuldenstandes am Konto der Firma C zum 31. Dezember 1977 nach Ausscheiden der Umbuchungen mit S 1,450.890,80 erhob, hält die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend entgegen, der Beschwerdeführer hätte auch noch den Betrag von S 500.000,-- von den Umbuchungen ausscheiden müssen, da durch die Umbuchung Nr. 34/74 die "Verbindlichkeiten" des Beschwerdeführers an die Firma C nicht gestiegen seien (die Umbuchung wäre auf das Privatkonto erfolgt). Die Nichtanerkennung der "Verbindlichkeit" hätte daher auch keine Senkung des Schuldenstandes bewirkt. Daß die S 500.000,-- laut Replik inzwischen in das Betriebsvermögen als Schuld gegenüber der Firma C aufgenommen wurden, ändert nichts daran, daß sie zu Ende des Prüfungszeitraumes (31. Dezember 1977) noch nicht am Konto der Firma C als Schuld ausgewiesen waren.

x) Der dem Beschwerdeführer unerklärliche "Betrag von Scheingeschäften" in Höhe von S 6,732.350,-- stellt die Summe der von ihm verbuchten Erlöse aus Lieferungen an die Firma C dar. Er ergibt sich aus den Zusammenstellungen auf den Seiten 65/66 und 111 des angefochtenen Bescheides als Gesamtbetrag der vom Beschwerdeführer selbst verbuchten Ausgangsrechnungen an die Firma C.

V. Umbuchungen römisch fünf. Umbuchungen

1. Unter Bezugnahme auf Schriftsätze und niederschriftliche Einvernahmen des Beschwerdeführers zeigt die belangte

Behörde im angefochtenen Bescheid auf, daß er seit Jahrzehnten mit Wiener Geschäftsleuten, die sich ständig in finanziellen Nöten befunden hätten, in Geschäftsverbindung gestanden sei. Diesen Geschäftsleuten habe der Beschwerdeführer Wechselkredite unter der Bedingung angeboten, daß sie ihm bestimmte Posten an Briefmarken abnehmen. Bei den Geschäften habe es sich teils um reine Geldgeschäfte, teils um kombinierte Geld-Warengeschäfte gehandelt. Für die Hingabe von Geld habe der Beschwerdeführer laut eigenen Angaben 1 % Zinsen pro Monat verrechnet. Der Abschluß derartiger Geschäfte werde auch von den einvernommenen Wiener Geschäftsleuten bestätigt, wenngleich ihre Aussagen über die Höhe der vom Beschwerdeführer verrechneten Zinsen widersprüchlich seien (M: 20 bis 30 %; P: 2 bis 5 % pro Monat; S: 9 % für drei Monate bei kombinierten Geschäften und 5 % bei reinen Geldgeschäften; R: 10 % jährlich). Laut Aussage des Beschwerdeführers vom 3. März 1980 erhielten die Geschäftspartner, die ihm Wechsel übergeben hatten, in der Regel 70 % der Wechselsumme in bar oder in Waren. Dadurch sei auf dem Konto der Geschäftspartner eine Schuld in der Höhe des Differenzbetrages entstanden. Die so entstandenen Verbindlichkeiten seien durch Warenlieferungen der Firma C an die Geschäftspartner abgedeckt worden, wodurch der Beschwerdeführer den Betrag, den er ursprünglich an die Wiener Geschäftspartner schuldig gewesen sei, nunmehr der Firma C geschuldet habe. Aus diesem Grund sei die Schuld umgebucht worden (Umbuchungen Nr. 34/74, 35/74, 27/75 und 23/77). Auf Grund der eigenen Aussage des Beschwerdeführers (niederschriftliche Einvernahme vom 20. Februar 1984:

"Zinserlöskonto ist keines vorhanden"; niederschriftliche Einvernahme vom 26. März 1984: "Die Zinserträge wurden auf Bestandskonten erfaßt."), der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen und der Zeugenaussagen von R, S, P und M stehe fest, daß der Beschwerdeführer umfangreiche (reine bzw. mit Warengeschäften kombinierte) Geldgeschäfte abgeschlossen und dadurch Zinserlöse erzielt habe, die keine gewinnerhöhende Berücksichtigung gefunden hätten. Die Kreditgewährung habe der Beschwerdeführer in untrennbarer Verbindung mit dem Briefmarken- und Münzenhandel gewerblich betrieben. Ihr Umfang sei, soweit er aus der Buchhaltung ermittelbar wäre, beträchtlich. Die belangte Behörde teilte die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Ansicht, daß die Zeugenaussagen der Wiener Geschäftsleute in diesem Punkt unbedenklich seien. Dies schon deshalb, weil die an sich unterschiedlichen Zeugenaussagen, was die grundsätzliche Frage der entgeltlichen Kreditgewährung durch den Beschwerdeführer betreffe, sowohl untereinander als auch mit der Aussage des Beschwerdeführers übereinstimmten. Der Ansicht des Beschwerdeführers, Aussagen von Personen, denen behördlicherseits jegliche Seriosität abgesprochen worden sei, hätten keinerlei Beweiskraft, könne die belangte Behörde nicht folgen. Zum einen bestünde zwischen Seriosität im Geschäftsleben und Wahrheitsliebe bei behördlichen Vernehmungen nicht notwendigerweise ein Zusammenhang und zum anderen sei diesen Zeugen ja nicht generell und ohne Anführung von Gründen, sondern punktuell ("in dieser Richtung") und unter Hinweis und Bezug auf die Aussagen des Beschwerdeführers und dessen Buchhaltungsunterlagen Glaubwürdigkeit zugestanden worden. Weiters teilte die belangte Behörde die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Ansicht des Finanzamtes, daß die letzte Wahrheit nicht festgestellt und der exakte Umfang der vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Geld- und Wechselgeschäfte nicht ermittelt werden könne. Dies könne aber entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers der Abgabenbehörde nicht zum Vorwurf gemacht werden, da der Beschwerdeführer selbst am 26. März 1984 offen zugegeben habe, die Höhe der Zinserträge nicht bzw. nur mit sehr großem Zeitaufwand feststellen zu können. Im übrigen sei die Ursache für mögliche Abweichungen des Schätzungsergebnisses vom tatsächlichen Geschehen in der formell mangelhaften und materiell unrichtigen Buchhaltung des Beschwerdeführers gelegen. Dies aber und die Folgen seien vom Beschwerdeführer zu verantworten, und zwar umso mehr, als der Beschwerdeführer die Kreditgeschäfte nachweislich nicht vollständig erfaßt habe. So habe er beispielsweise ein mit dem Geschäftspartner W abgeschlossenes Kreditgeschäft über S 1 Mio nicht in seine Buchhaltung aufgenommen.

Im folgenden stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid jene Umbuchungen dar, die im Verfahren vor dem Finanzamt in Streit gestanden hatten. Hinsichtlich eines Teiles dieser Umbuchungen war der Berufung nach Auffassung der belangten Behörde stattzugeben.

Zu den strittig verbliebenen Umbuchungen bemerkte die belangte Behörde im einzelnen folgendes:

Umbuchung Nr. 34/74 (S 500.000,-- mit Buchungstext "Darlehen T an Neueinlagen"):

In der Stellungnahme vom 12. Juli 1979 habe der Beschwerdeführer als Begründung für diese Umbuchung nur angeführt, die zum Großteil aus Geldgeschäften resultierende Schuld sei "zur Entlastung der Passivseite der Bilanz bzw. der betrieblichen Sphäre" um S 500.000,-- gekürzt worden. Im Jahr 1977 sei die private Schuld an T von der Firma

C in Form von gelieferten Kursmünzen abgedeckt worden, sodaß sie nun eine private Schuld von ihm an die Firma C darstelle.

Aus dieser Darstellung des Beschwerdeführers werde deutlich, daß es sich hier keineswegs um eine echte Umbuchung gehandelt habe, sondern um eine durch nichts begründete rein buchhalterische Manipulation, durch die eine "betriebliche Schuld" in den privaten Bereich verlagert worden sei.

Auch die in der Berufung gebotene Erklärung für diese Umbuchung vermöge nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführer habe in ihr vorgebracht, anlässlich der bei der Bilanzerstellung erfolgten Durchbesprechung der einzelnen Verbindlichkeiten habe er gemeint, dem T nicht mehr einen so hohen Betrag schuldig zu sein. Seine Steuerberaterin habe nach einer entsprechenden Abstimmung gemeint, daß man die Differenz am besten auf das Privatkonto umbuche. Tatsächlich sei er an T die S 500.000,-- nicht (mehr) schuldig gewesen, weil er diesem österreichische Kursmünzen geliefert habe, die der Firma C gehört hätten.

Im Schriftsatz vom 17. September 1985 habe der Beschwerdeführer angegeben, er hätte als Verwaltungsrat der Firma C für diese größere Mengen Kursmünzen angekauft und in Österreich gelagert. Zur Abdeckung seiner Schuld an den einschlägigen Wiener Händler T habe er diesem die der Firma C gehörenden Kursmünzen geliefert und für den Betrag der Lieferung von S 500.000,-- das Konto T belastet. Da die Kursmünzen von der Firma C bei ihm nur ins Depot gegeben worden seien, hätte er für den Betrag richtigerweise die Firma C erkennen müssen. Infolge eines Mißverständnisses habe aber seine damalige Steuerberaterin die Gegenbuchung anstatt auf dem Konto der Firma C auf dem Privatkonto in der Annahme durchgeführt, er sei den Betrag von S 500.000,-- eben privat an die Firma C schuldig.

Dieses Vorbringen weiche unter anderem von den entsprechenden Ausführungen im Berufungsschriftsatz insofern ab, als der Beschwerdeführer einräume, eine betriebliche Schuld an die Firma C als privat behandelt zu haben. Beide Vorbringen aber stünden im Widerspruch zu der Stellungnahme vom 12. Juli 1979, da laut dem zuletzt genannten, ältesten Vorbringen die angebliche Kursmünzenlieferung der Firma C im Jahre 1977 erfolgt sei, während laut Berufung diese Kursmünzenlieferung Ursache für die das Jahr 1974 betreffende Umbuchung sein soll. Hinzu komme, daß der Beschwerdeführer das Zutreffen keiner der beiden Versionen nachzuweisen vermochte und daß sich keine der beiden Versionen mit der Zeugenaussage von P, der der Vertreter der Firma T sei, decke. P habe zwar bestätigt, von der Firma C durch den Beschwerdeführer Kursmünzen erhalten zu haben, doch widerspreche die von ihm gebotene Version über die Art der Kursmünzenlieferung (Postweg aus Vaduz und persönliche Lieferung durch den Beschwerdeführer) der Darstellung durch den Beschwerdeführer bei dessen niederschriftlicher Einvernahme am 20. Februar 1984 (Lieferung nach Wien bzw. Abholung durch P). Auf Grund dieses Widerspruches, der dem Beschwerdeführer in der Berufungsvorentscheidung auf Seite 35 vorgehalten worden sei, aber von diesem weder im Vorlageantrag noch in der am 10. Oktober 1985 persönlich überreichten "Stellungnahme zur Niederschrift mit RP vom 28. Februar 1984" aufgeklärt worden sei, gehe die belangte Behörde davon aus, daß die von P bestätigte Kursmünzenlieferung mit der vom Beschwerdeführer behaupteten und der Umbuchung Nr. 34/74 angeblich zugrundeliegenden Kursmünzenlieferung nicht ident sei. Allerdings hätte auch P widersprüchliche Zahlenangaben gemacht. Unter anderem sei deshalb der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 7. Oktober 1985 sowie anlässlich seiner persönlichen Vorsprache am 27. November 1985 nochmals aufgefordert worden, das Entstehen, Bestehen und Erlöschen der Schulden nachzuweisen, welche er auf die Konten "Privat" und "Firma C" umgebucht habe. Dieser Aufforderung sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Unrichtig sei aber, daß - wie der Beschwerdeführer in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptet habe - die Aussage von P keinerlei Beweiskraft habe, da dieser keinerlei Aufzeichnungen geführt oder Bilanzen erstellt habe. Der Zeuge P habe bei seiner Einvernahme lediglich ausgesagt, mangels Aufzeichnungen keine Angaben über die Höhe der an den Beschwerdeführer geleisteten Zinszahlungen machen zu können. Da er aber sehr wohl Angaben über seine Forderungen und Verbindlichkeiten an den Beschwerdeführer machen können und da diese Angaben mit seinen aktenskundigen und dem Beschwerdeführer im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Bilanzen übereinstimmten, beziehe sich die Aussage über das Fehlen von Aufzeichnungen offensichtlich "nur" auf die an den Beschwerdeführer geleisteten Zinszahlungen. Aus diesem Grund messe die belangte Behörde der Aussage von P über dessen Forderungen und Verbindlichkeiten an den Beschwerdeführer sehr wohl Beweiskraft bei und schließe aus ihr, daß die Kursmünzenlieferung, die P bestätigt habe, nicht ident sei mit der, welche laut Aussage des Beschwerdeführers den Rechtsgrund für einen Gläubigerwechsel dargestellt haben solle. Auf Grund der völlig widersprüchlichen Angaben des Beschwerdeführers, mangels Bestätigung

derselben durch P und wegen Fehlens jeglichen Nachweises für ihre Richtigkeit kam die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, daß ein durch eine Kursmünzenlieferung der Firma C verursachter Gläubigerwechsel nicht stattgefunden habe. Vielmehr sei erwiesen, daß es sich bei dem umgebuchten Betrag um Erlöse gehandelt habe, die der Beschwerdeführer fälschlicherweise auf einem negativen Bestandskonto verbucht habe (Hinweis auf die niederschriftlichen Einvernahmen vom 3. März 1980 und vom 20. Februar sowie 26. März 1984).

Umbuchung Nr. 35/74 (S 763.770,89 "Darlehen N und Darlehen R an Firma C"):

Dieser Umbuchung lägen laut Angaben des Beschwerdeführers (Stellungnahme vom 12. Juli 1979) seine geschäftlichen Beziehungen zu N bzw. R/M einerseits sowie die der Firma C zu ihm andererseits zugrunde. Um eine in seinen Büchern ausgewiesene Schuld abzudecken, seien von der Firma C Kursmünzen an N sowie R geliefert worden. Die Verbindlichkeit von R/M bzw. N an die Firma C sei einvernehmlich mit seiner Schuld verrechnet worden.

In der Berufung habe der Beschwerdeführer zu dieser Umbuchung ausgeführt, N und R hätten Guthaben bei ihm gehabt, die durch Warenlieferungen abzudecken gewesen seien. Deshalb habe die Firma C an diese Geschäftsleute österreichische Kursmünzen geliefert. Bei der Abwicklung der Geschäfte könne nicht im Entferntesten eine Unregelmäßigkeit erkannt werden.

Dem hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid entgegen, bereits das behauptete Grundgeschäft, der Erwerb von österreichischen Kursmünzen in beträchtlicher Höhe, und die Art der behaupteten Aufbewahrung der Münzen in einem vom Beschwerdeführer treuhändig für das liechtensteinische Sitzunternehmen gemieteten Depot bei einer österreichischen Bank könnten nicht als regelmäßig bezeichnet werden. Es sei weiters nicht üblich, daß Verbindlichkeiten einer Person durch Warenlieferungen einer anderen Person abgedeckt würden. Es sei ferner nicht üblich, daß über einen derartigen Gläubigerwechsel keine schriftlichen Unterlagen existierten. Schließlich sei es der Beschwerdeführer schuldig geblieben, die Richtigkeit seines ungewöhnlichen Vorbringens nachzuweisen. Der Beschwerdeführer sei bei seiner Einvernahme am 20. Februar 1984 aufgefordert worden, die Einkaufsbelege, Wareneingangskonto, Lieferantenkonto sowie die Ausgangsfakturen der Firma C an die in den Umbuchungen erwähnten Geschäftspartner vorzulegen. Bei der niederschriftlichen Einvernahme am 26. März 1984 habe der Beschwerdeführer erklärt, daß er keine Unterlagen der Firma C vorlegen könne. Der am 29. Februar 1984 zeugenschaftlich einvernommene R habe angegeben, daß weder er noch seine Firmen jemals von irgendjemandem Kursmünzen erhalten hätten. Diese Aussage habe der Beschwerdeführer in der am 10. Oktober 1985 persönlich überreichten "Stellungnahme zur Niederschrift mit R" nicht bestritten. Auch der am 8. Mai 1979 als Auskunftsperson befragte M habe angegeben, daß er glaublich für die hingegebenen Wechsel nie Kursmünzen erhalten habe, was der Beschwerdeführer in seiner "Stellungnahme zur Niederschrift mit M vom 8. November 1979" ebenfalls nicht bestritten hätte.

Umbuchung Nr. 27/75 (S 484.690,-- "Darlehen R/M an Darlehen Firma C"):

Diese Umbuchung hätte der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 12. Juli 1979 mit der gleichen Begründung wie die vorstehende Umbuchung Nr. 35/74 erklärt. In der Berufung habe der Beschwerdeführer auf Seite 8 die Begründung dahingehend ergänzt, daß er sich als Vermittler des (angeblich) zwischen der Firma C einerseits und R/M andererseits abgeschlossenen Geschäftes und als Lieferant der Kursmünzen bezeichnet habe.

Da der Beschwerdeführer keinen Nachweis für das der Umbuchung angeblich zugrundeliegende Rechtsgeschäft erbracht habe, da weiters R ausdrücklich bestritten hätte, vom Beschwerdeführer oder von der Firma C Kursmünzen erhalten zu haben, und da schließlich M angegeben hätte, glaublich für die hingegebenen Wechsel nie Kursmünzen erhalten zu haben, erblicke die belangte Behörde auch in dieser Umbuchung einen Versuch des Beschwerdeführers, Erlöse, die er fälschlicherweise als Verbindlichkeiten behandelt hätte, gewinnneutral ins Ausland zu verschieben.

Umbuchung Nr. 24/76 (S 335.500,-- "erhaltene Anzahlung an Verbindlichkeiten Firma C"):

Gemäß der der belangten Behörde gegebenen Darstellung hätte der Beschwerdeführer von der Schweizer Firma B am 1. August 1975 eine Vorauszahlung in Höhe von sfr 50.000 erhalten. Laut dem vorgelegten Bankbeleg sei die Zahlung an den Beschwerdeführer durch Hingabe eines Schecks erfolgt, was zu einer Scheckvergütung in Höhe von S 335.081,-- geführt habe, die auf dem Bankkontoauszug des Beschwerdeführers als Habenbuchung erfaßt sei. Belastet worden sei durch diesen Vorgang ein Konto bei der Schweizerischen Kreditanstalt, dessen Inhaber aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei, sodaß über die Mittelherkunft kein Nachweis erbracht worden wäre (laut Rechnung

vom 28. November 1975 - richtig 1973 - habe die Firma B nur ein Konto bei der Schweizerischen Volksbank, Zürich-Enge, nicht aber bei der Schweizerischen Kreditanstalt St. Gallen). Auch für die Richtigkeit des behaupteten Rechtstitels für den Geldzufluß (Anzahlung) und den daraus abgeleiteten Charakter der zugeflossenen Mittel (Fremdmittelcharakter) habe der Beschwerdeführer keinen Nachweis erbracht. Zum Fehlen des Nachweises für die Quelle des Vermögenszuwachses trete hinzu, daß im Zeitpunkt des Zuflusses des Betrages von S 335.500,- (1. August 1975) durch die erst teilweise (S 260.818,50) beglichene Warenlieferung vom 28. November 1973 im Gesamtwert von S 590.700,- und die Anzahlung vom 31. Juli 1975 in Höhe von S 334.550,- auf dem Konto B bereits ein Verbindlichkeitenstand von S 664.432,- erreicht gewesen sei, der sich durch die "Anzahlung" vom 1. August 1985 auf nahezu eine Million erhöht habe. Mit der Begründung, die Münzen, für welche die Akkontozahlung von S 335.500,- am 1. August 1975 geleistet worden sei, hätten entgegen seiner Erwartung nicht beschafft werden können, weshalb er sodann den Betrag im Verrechnungswege über die Firma C habe abdecken lassen, hätte der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 12. November 1985 die zum Jahresende erfolgte Umbuchung auf das Konto der Firma C erklärt. Laut den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 17. September 1985 sei die Vorauszahlung auf die Firma C übertragen worden, da die von der B AG gewünschten Münzen zwar nicht von ihm, dafür aber von der Firma C beschafft hätten werden können.

Nach Ansicht der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer lediglich den Vermögenszuwachs von S 335.500,- (erhaltene "Anzahlung") nachgewiesen. Nicht nachgewiesen habe er den Verbindlichkeitscharakter dieses Betrages. Nicht nachgewiesen habe er weiters, daß und warum ein Gläubigerwechsel von der B zur Firma C stattgefunden habe. Der Vermögenszuwachs in Höhe von S 335.500,- sei unaufgeklärt geblieben, weshalb es sich bei diesem Betrag nach Ansicht der belangten Behörde um nicht verbuchte Erlöse handle. Es wäre ja dem Beschwerdeführer ein leichtes gewesen, die Richtigkeit seiner Sachverhaltsdarstellung durch geeignete Unterlagen (Verträge, Bestellungen, Abrechnungen, Überweisungsbelege, Schuldnerverständigung usw.) nachzuweisen, wenn sie tatsächlich der Wahrheit entsprochen hätte. Weitere bekanntgewordene Ungereimtheiten in der Beziehung des Beschwerdeführers zur Firma B (keine Unterlagen darüber, wie aus Kommissionsware Eigenware wurde; Bezahlung der von der Firma B gelieferten Waren an bzw. über die Firma C; Einlösung eines der Firma B an Zahlungsstatt übergebenen Schecks durch die Firma C) hätten keine steuerlichen Auswirkungen.

Umbuchung Nr. 25/76 (S 250.000,- "Firma G an Firma C")

Bei dem umgebuchten Betrag handle es sich der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 12. Juli 1979 zufolge um eine von der Firma C geleistete Anzahlung, die der Buchhalter irrtümlich auf das Konto der Firma G gebucht habe.

Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 1985 sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, nachzuweisen, daß es sich bei dem Zufluß von S 250.000,- tatsächlich um eine "Anzahlung" der Firma C gehandelt habe. Da der Beschwerdeführer diesen Nachweis nicht erbracht und sich in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. November 1985 auf die Wiederholung des bisher Vorgebrachten und den Nachweis des effektiven Zahlungseinganges beschränkt habe, sei in der Stellungnahme des Beschwerdeführers eine leere Behauptung zu erblicken, deren Ziel es gewesen sei, die Herkunft eines Vermögenszuwachses zu erklären. Dieses Ziel habe der Beschwerdeführer nicht erreicht. Dies ergebe sich auch aus der Aussage des Buchhalters des Beschwerdeführers, der bei seiner niederschriftlichen Einvernahme am 8. Oktober 1985 vorgebracht habe, sich nicht vorstellen zu können, "das falsche Konto erwischt zu haben", die Buchhaltung des Beschwerdeführers auf Grund der ihm vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Unterlagen und der ihm in Zweifelsfällen gegebenen Auskünfte geführt zu haben sowie vom Beschwerdeführer nie auf einen ihm unterlaufenen Irrtum aufmerksam gemacht worden zu sein. Nach Ansicht der belangten Behörde wäre die Umbuchung Nr. 25/76 ohne jeglichen Grund erfolgt.

Umbuchung Nr. 23/77 (S 654.045,- "Verbindlichkeiten T und I an Firma C"): Umbuchung Nr. 23/77 (S 654.045,- "Verbindlichkeiten T und römisch eins an Firma C"):

Laut Angaben des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 12. Juli 1979 basiere diese Umbuchung auf der Geschäftsverbindung des (die Firmen T und I repräsentierenden) P zu der Firma C einerseits sowie des Beschwerdeführers zur Firma C andererseits. Im Jahre 1977 sei eine größere Lieferung von Kursmünzen von der Firma C an P erfolgt. Da aus diesem Geschäft eine Lieferverbindlichkeit Ps an die Firma C entstanden sei, sei der Fall dahingehend einvernehmlich geregelt worden, daß der Beschwerdeführer "den obzitierten Betrag von S 654.045,- anstelle von P der Firma C schulde und in Warenlieferungen an diesen abzustatten habe." Laut Angaben des

Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 12. Juli 1979 basiere diese Umbuchung auf der Geschäftsverbindung des (die Firmen T und römisch eins repräsentierenden) P zu der Firma C einerseits sowie des Beschwerdeführers zur Firma C andererseits. Im Jahre 1977 sei eine größere Lieferung von Kursmünzen von der Firma C an P erfolgt. Da aus diesem Geschäft eine Lieferverbindlichkeit Ps an die Firma C entstanden sei, sei der Fall dahingehend einvernehmlich geregelt worden, daß der Beschwerdeführer "den obzitierten Betrag von S 654.045,-- anstelle von P der Firma C schulde und in Warenlieferungen an diesen abzustatten habe."

Diese Erklärung des Beschwerdeführers sei nach Ansicht der belangten Behörde so zu verstehen, daß - entspräche sie der Wahrheit - aus der Sicht von P dessen "Forderung" gegen den Beschwerdeführer durch eine Kursmünzenlieferung seitens der Firma C beglichen worden sei, wodurch aus der Sicht des Beschwerdeführers ein Gläubigerwechsel stattgefunden habe. Das vom Beschwerdeführer zu dieser Frage in dem Berufungsschriftsatz Vorgebrachte stehe im Widerspruch zur obzitierten Erklärung. In der Berufung habe der Beschwerdeführer nämlich angegeben, die Firma C habe über P an T (und I) Kursmünzen geliefert. Er habe sodann den Gegenwert für die Kursmünzen entgegen genommen und T und die I dafür erkannt (richtig: belastet). Da er aber den beiden Firmen effektiv nichts schuldig gewesen sei, sondern das Geld an die Firma C, der die Münzen gehörten, abzuliefern gehabt habe, hätte eine entsprechende Umbuchung gemacht werden müssen. Diese Erklärung des Beschwerdeführers sei nach Ansicht der belangten Behörde so zu verstehen, daß - entspräche sie der Wahrheit - aus der Sicht von P dessen "Forderung" gegen den Beschwerdeführer durch eine Kursmünzenlieferung seitens der Firma C beglichen worden sei, wodurch aus der Sicht des Beschwerdeführers ein Gläubigerwechsel stattgefunden habe. Das vom Beschwerdeführer zu dieser Frage in dem Berufungsschriftsatz Vorgebrachte stehe im Widerspruch zur obzitierten Erklärung. In der Berufung habe der Beschwerdeführer nämlich angegeben, die Firma C habe über P an T (und römisch eins) Kursmünzen geliefert. Er habe sodann den Gegenwert für die Kursmünzen entgegen genommen und T und die römisch eins dafür erkannt (richtig: belastet). Da er aber den beiden Firmen effektiv nichts schuldig gewesen sei, sondern das Geld an die Firma C, der die Münzen gehörten, abzuliefern gehabt habe, hätte eine entsprechende Umbuchung gemacht werden müssen.

Nach Ansicht der belangten Behörde entsprach keine der beiden vom Beschwerdeführer angebotenen Erklärungen der Wahrheit. Abgesehen davon, daß sie sich gegenseitig widersprächen, habe der Beschwerdeführer das Zutreffen keiner von ihnen nachgewiesen. Das buchhalterische Entstehen der Schuld sei nach Ansicht der belangten Behörde so vor sich gegangen, wie es der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 3. März 1980 geschildert habe. Demnach handle es sich um Erlöse, die unzulässigerweise als Verbindlichkeiten verbucht worden seien. Um diese Ansicht zu begründen, sei es notwendig, auf die vom Beschwerdeführer unbestrittene Tatsache zurückzugreifen, daß er einem Dr. K bzw. dessen Firma D Wechselkredite in Höhe von S 4,4 Mio gewährt und dadurch einen Reinerlös von S 412.693,- erzielt habe. Aus dem vom Beschwerdeführer geführten Konto "D" werde ersichtlich, daß der Beschwerdeführer den "Reingewinn" (Differenz zwischen den um die Wechselspesen verminderten Wechselkredit und dem von der Firma D dem Beschwerdeführer zurückbezahlten Betrag) auf das Konto der Firma I umgebucht habe. In der Besprechung am 10. Oktober 1985 sei dem Beschwerdeführer auf sein Vorbringen, man habe ihm kein Schwarzgeschäft nachgewiesen, entgegen gehalten worden, daß er allein aus dem mit Dr. K abgeschlossenen Kreditgeschäft Zinserlöse in Höhe von S 412.000,-- erlösmäßig nicht erfaßt habe. Dies habe der Beschwerdeführer nicht bestritten, aber geltend gemacht, daß er die nicht verbuchten Erlöse gemäß einer mit P getroffenen Vereinbarung diesem überlassen habe. In einer dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 12. November 1985 angeschlossenen Beilage habe er die Abrechnung der Wechsel kommentiert. Einen Nachweis für die Richtigkeit seines diesbezüglichen Vorbringens habe er jedoch nicht erbracht. Auf den Konten "I-P" und "T" seien aber die "Verbindlichkeiten" des Beschwerdeführers nicht nur auf Grund der Umbuchungen der Zinsgutschriften aus dem mit Dr. K abgeschlossenen Geschäft, sondern auch durch die mit P selbst (und seinen Firmen) abgeschlossenen Wechselgeschäfte angewachsen. Diese Wechselgeschäfte seien so abgewickelt und verbucht worden, wie es der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 3. März 1980 dargestellt habe. Dies werde aus der Buchhaltung ersichtlich und sei vom Beschwerdeführer durch seine in der Niederschrift vom 17. März 1980 festgehaltene Bezugnahme auf die Niederschrift vom 3. März 1980 bestätigt worden. In der Niederschrift vom 17. März 1980 habe der Beschwerdeführer angegeben, der durch die Wechselgeschäfte mit P und seinen Firmen und durch die Umbuchungen der Zinsgutschriften der Firma D von S 412.000,-- im Jahr 1977 entstandene Schuldensaldo sei durch Kursmünzenlieferungen der Firma C an P und seine Firmen abgedeckt worden. Für die Richtigkeit dieser Behauptung habe der Beschwerdeführer keinen Nachweis erbracht. Bei seiner zeugenschaftlichen Einvernahme habe P ausgesagt, vom Beschwerdeführer und von der Firma C silberhaltige Kursmünzen gekauft zu haben. Er habe sich aber bei seiner Einvernahme nicht daran erinnern können, vom

Beschwerdeführer über einen im Zusammenhang mit Kursmünzenlieferungen der Firma C stattgefundenen Gläubigerwechsel informiert worden zu sein. Außer diesen unpräzisen und ungenauen Angaben habe P aber unmißverständlich angegeben, daß ihm der Beschwerdeführer niemals Geld schuldig gewesen sei bzw. er oder seine Firmen in den Jahren ab 1973 keine echten Forderungen gegenüber dem Beschwerdeführer gehabt hätten. Nach der eindeutigen Aussage von P seien die Forderungen (richtig: Verbindlichkeiten) des Beschwerdeführers gegen (an) ihn rein buchhalterischer Art gewesen. Dieser Aussage schenke die belangte Behörde Glauben, da sie sich mit der Aussage des Beschwerdeführers decke, wonach die Wiener Kaufleute, mit denen er Geschäftsbeziehungen unterhalten habe, ständig in finanziellen Nöten gewesen seien. Die Aussage passe weiters in das allein aus den Äußerungen des Beschwerdeführers gewonnene Bild von dessen Kredit- und Wechselgeschäften im allgemeinen (Erzielung von Zinserlösen aus umfangreichen Kreditgeschäften; Verbuchung derselben auf Bestandskonten; Umbuchung der Verbindlichkeiten auf Firma C) und von den mit Dr. K und P abgeschlossenen Geschäften im besonderen (Kontoauszug "D"). Schließlich gelte nach Ansicht der belangten Behörde auch hier, daß es für den Beschwerdeführer einfach und zumutbar gewesen wäre, durch unbedenkliche Unterlagen nachzuweisen, daß er den Reinerlös aus dem Kreditgeschäft mit Dr. K, immerhin S 412.000,--, der Firma I geschuldet habe, daß in der Folge seine "Verbindlichkeiten" an P (und dessen Firmen) tatsächlich auf S 654.045,-- angestiegen seien (obwohl die in diesem Zusammenhang erzielten Zinserlöse, die nach Aussage von P zwischen 2 und 5 % pro Monat betragen haben sollen, erlösmäßig nicht erfaßt worden wären), und daß abschließend hinsichtlich dieser Verbindlichkeiten ein Gläubigerwechsel stattgefunden habe. Die belangte Behörde komme somit zum Schluß, daß die umgebuchten Beträge vor den Umbuchungen zu Unrecht als Verbindlichkeiten ausgewiesen waren. Es handle sich vielmehr bei den umgebuchten Beträgen um aus (reinen oder kombinierten) Wechselgeschäften stammende Erlöse, die der Beschwerdeführer mangels Verbindlichkeitscharakter einerseits und mangels eines Gläubigerwechsels andererseits rechtsgrundlos auf die Firma C umgebucht habe. Nach Ansicht der belangten Behörde entsprach keine der beiden vom Beschwerdeführer angebotenen Erklärungen der Wahrheit. Abgesehen davon, daß sie sich gegenseitig widersprächen, habe der Beschwerdeführer das Zutreffen keiner von ihnen nachgewiesen. Das buchhalterische Entstehen der Schuld sei nach Ansicht der belangten Behörde so vor sich gegangen, wie es der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 3. März 1980 geschildert habe. Demnach handle es sich um Erlöse, die unzulässigerweise als Verbindlichkeiten verbucht worden seien. Um diese Ansicht zu begründen, sei es notwendig, auf die vom Beschwerdeführer unbestrittene Tatsache zurückzugreifen, daß er einem Dr. K bzw. dessen Firma D Wechselkredite in Höhe von S 4,4 Mio gewährt und dadurch einen Reinerlös von S 412.693,-- erzielt habe. Aus dem vom Beschwerdeführer geführten Konto "D" werde ersichtlich, daß der Beschwerdeführer den "Reingewinn" (Differenz zwischen den um die Wechselspesen verminderten Wechselkredit und dem von der Firma D dem Beschwerdeführer zurückbezahlten Betrag) auf das Konto der Firma römisch eins umgebucht habe. In der Besprechung am 10. Oktober 1985 sei dem Beschwerdeführer auf sein Vorbringen, man habe ihm kein Schwarzgeschäft nachgewiesen, entgegen gehalten worden, daß er allein aus dem mit Dr. K abgeschlossenen Kreditgeschäft Zinserlöse in Höhe von S 412.000,-- erlösmäßig nicht erfaßt habe. Dies habe der Beschwerdeführer nicht bestritten, aber geltend gemacht, daß er die nicht verbuchten Erlöse gemäß einer mit P getroffenen Vereinbarung diesem überlassen habe. In einer dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 12. November 1985 angeschlossenen Beilage habe er die Abrechnung der Wechsel kommentiert. Einen Nachweis für die Richtigkeit seines diesbezüglichen Vorbringens habe er jedoch nicht erbracht. Auf den Konten "I-P" und "T" seien aber die "Verbindlichkeiten" des Beschwerdeführers nicht nur auf Grund der Umbuchungen der Zinsgutschriften aus dem mit Dr. K abgeschlossenen Geschäft, sondern auch durch die mit P selbst (und seinen Firmen) abgeschlossenen Wechselgeschäfte angewachsen. Diese Wechselgeschäfte seien so abgewickelt und verbucht worden, wie es der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 3. März 1980 dargestellt habe. Dies werde aus der Buchhaltung ersichtlich und sei vom Beschwerdeführer durch seine in der Niederschrift vom 17. März 1980 festgehaltene Bezugnahme auf die Niederschrift vom 3. März 1980 bestätigt worden. In der Niederschrift vom 17. März 1980 habe der Beschwerdeführer angegeben, der durch die Wechselgeschäfte mit P und seinen Firmen und durch die Umbuchungen der Zinsgutschriften der Firma D von S 412.000,-- im Jahr 1977 entstandene Schuldensaldo sei durch Kursmünzenlieferungen der Firma C an P und seine Firmen abgedeckt worden. Für die Richtigkeit dieser Behauptung habe der Beschwerdeführer keinen Nachweis erbracht. Bei seiner zeugenschaftlichen Einvernahme habe P ausgesagt, vom Beschwerdeführer und von der Firma C silberhaltige Kursmünzen gekauft zu haben. Er habe sich aber bei seiner Einvernahme nicht daran erinnern können, vom Beschwerdeführer über einen im Zusammenhang mit Kursmünzenlieferungen der Firma C stattgefundenen

Gläubigerwechsel informiert worden zu sein. Außer diesen unpräzisen und ungenauen Angaben habe P aber unmißverständlich angegeben, daß ihm der Beschwerdeführer niemals Geld schuldig gewesen sei bzw. er oder seine Firmen in den Jahren ab 1973 keine echten Forderungen gegenüber dem Beschwerdeführer gehabt hätten. Nach der eindeutigen Aussage von P seien die Forderungen (richtig: Verbindlichkeiten) des Beschwerdeführers gegen (an) ihn rein buchhalterischer Art gewesen. Dieser Aussage schenke die belangte Behörde Glauben, da sie sich mit der Aussage des Beschwerdeführers decke, wonach die Wiener Kaufleute, mit denen er Geschäftsbeziehungen unterhalten habe, ständig in finanziellen Nöten gewesen seien. Die Aussage passe weiters in das allein aus den Äußerungen des Beschwerdeführers gewonnene Bild von dessen Kredit- und Wechselgeschäften im allgemeinen (Erzielung von Zinserlösen aus umfangreichen Kreditgeschäften; Verbuchung derselben auf Bestandskonten; Umbuchung der Verbindlichkeiten auf Firma C) und von den mit Dr. K und P abgeschlossenen Geschäften im besonderen (Kontoauszug "D"). Schließlich gelte nach Ansicht der belangten Behörde auch hier, daß es für den Beschwerdeführer einfach und zumutbar gewesen wäre, durch unbedenkliche Unterlagen nachzuweisen, daß er den Reinerlös aus dem Kreditgeschäft mit Dr. K, immerhin S 412.000,--, der Firma römisch eins geschuldet habe, daß in der Folge seine "Verbindlichkeiten" an P (und dessen Firmen) tatsächlich auf S 654.045,-- angestiegen seien (obwohl die in diesem Zusammenhang erzielten Zinserlöse, die nach Aussage von P zwischen 2 und 5 % pro Monat betragen haben sollen, erlösmäßig nicht erfaßt worden wären), und daß abschließend hinsichtlich dieser Verbindlichkeiten ein Gläubigerwechsel stattgefunden habe. Die belangte Behörde komme somit zum Schluß, daß die umgebuchten Beträge vor den Umbuchungen zu Unrecht als Verbindlichkeiten ausgewiesen waren. Es handle sich vielmehr bei den umgebuchten Beträgen um aus (reinen oder kombinierten) Wechselgeschäften stammende Erlöse, die der Beschwerdeführer mangels Verbindlichkeitscharakter einerseits und mangels eines Gläubigerwechsels andererseits rechtsgrundlos auf die Firma C umgebucht habe.

Umbuchung Nr. 32/77 (S 538.000,-- "Neueinlagen an Verbindlichkeiten Firma C"):

Zu dieser Umbuchung habe der Beschwerdeführer erstmalig im Schriftsatz vom 17. September 1985 Stellung genommen. Dabei habe er ausgeführt, von der Firma C am 31. Jänner, 1. Februar und 28. Februar 1977 Überweisungen über S 38.000,--, S 300.000,-- und S 200.000,-- erhalten zu haben. Die Überweisung von S 38.000,-- sei über die Bank erfolgt, die beiden anderen Beträge seien ihm über die Kassa überlassen worden. Der Buchhalter habe sie irrtümlich als Privateinlagen gebucht. Anlässlich der Bilanzbesprechung habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, "daß der Betrag von S 538.000,-- keine Privateinlage ist, sondern eine Schuld gegenüber der Firma C".

Diese Erklärung der Umbuchung Nr. 32/77 sei - wenn sie der Wahrheit entspreche - ein typisches Beispiel dafür, wie wenig Sorgfalt der Beschwerdeführer der Erfüllung seiner Buchführungspflichten geschenkt habe. Tatsächlich entspreche die Erklärung aber gar nicht der Wahrheit. Der Beschwerdeführer habe, obwohl ihn die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 7. Oktober 1985 nochmals dazu aufgefordert habe, keinen Beleg über die Herkunft des umgebuchten Betrages und den Grund des Geldzuflusses beigebracht. Während er Beträge von S 400.000,-- und S 300.000,-- (Eintragung im Kassabericht vom 11. Juli und 28. August 1977), die er als Anzahlungen der Firma C verbucht habe, im Kassabericht als "Einlage Firma C" bezeichnet hätte, habe er Beträge, die er zunächst als Einlagen buchhalterisch erfaßt habe, ohne erkennbaren und überprüfbaren Grund als Verbindlichkeit auf das Konto der Firma C umgebucht. Die belangte Behörde erblickte in dem Verhalten des Beschwerdeführers ein planmäßiges Vorgehen, bei dem durch Umbuchungen, die ohne belegmäßige Grundlage sowie ohne rechtliche Titel und wirtschaftlichen Hintergrund erfolgt seien, Vermögensübersichten und Betriebsergebnisrechnungen entstanden seien, die zwar den Vorstellungen des Beschwerdeführers, nicht aber den realen Gegebenheiten entsprächen. Den Hinweis des Beschwerdeführers auf Irrtümer seines Buchhalters wertete die belangte Behörde mangels Bestätigung durch den Buchhalter als nachträgliche Begründung einer an sich unbegründeten Vorgangsweise. Im übrigen sei diese Behauptung durch den Akteninhalt nicht gedeckt. Aus einem vom Beschwerdeführer selbst unterfertigten Eigenbeleg gehe hervor, daß die Kassa am 1. Februar 1977 S 300.000,-- als Privateinlage empfangen habe. Der Umbuchung Nr. 32/77 sei das Ziel zugrunde gelegen, für einen betrieblich verursachten umsatz- und gewinnerhöhenden Vermögenszuwachs in Höhe von S 538.000,-- eine plausible, nicht gewinnwirksame Erklärung zu finden bzw. zu schaffen. Dabei hätte es zunächst nahegelegen, den Geldzufluß dem privaten Bereich zuzuordnen und als Einlage zu verbuchen. Bei der Bilanzerstellung habe der Beschwerdeführer jedoch erkennen müssen, daß die (angeblich) privat bedingten, als Einlagen während des Jahres 1977 verbuchten Vermögensvermehrungen so hoch waren (S 538.000,-- zuzüglich S 850.000,--), daß ihre Herkunft nicht zur Gänze durch die Geschichte über den Verkauf ungarischer

Wertpapiere erklärt hätte werden können. Dies habe den Beschwerdeführer veranlaßt, den Einlagenstand durch eine Umbuchung auf das Konto der Firma C auf ein erklärbares Maß zu senken. Da er die geschäftlichen Beziehungen zur Firma C nur vorgetäuscht hätte, sei der Beschwerdeführer durch die Umbuchung nicht Gefahr gelaufen, die (künstlich geschaffene) Verbindlichkeit abstaten zu müssen.

Jedenfalls habe der Beschwerdeführer den Vermögenszuwachs von S 538.000,-- weder durch Einnahmen noch durch sonstige Quellen begründen können. Die belangte Behörde teile daher die Ansicht des Finanzamtes, daß der Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stamme.

Zusammenfassend führte die belangte Behörde zu den Umbuchungen aus, der Beschwerdeführer habe zahlreiche (reine und mit Warengeschäften kombinierte) Kreditgeschäfte in beträchtlicher Höhe mit einer größeren Anzahl von Geschäftspartnern abgeschlossen. Die dabei erzielten Erlöse habe er in seinem Rechenwerk nicht als solche, sondern als Verbindlichkeiten ausgewiesen. Den Abschluß habe die unzulässige Vorgangsweise in den im einzelnen besprochenen Umbuchungen gefunden. Ausgehend von diesen Feststellungen gelangte die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, daß die vom Beschwerdeführer abgegebenen Erklärungen über die den strittigen Umbuchungen angeblich zugrundeliegenden wirtschaftlichen Abläufe reine Zweckbehauptungen seien. Begründet werde dies damit, daß sämtliche Erklärungen das Ausgangsfaktum nicht berücksichtigten, wonach die umgebuchten Verbindlichkeiten gar keine Schulden, sondern Erlöse seien und dementsprechend nicht auf Bestands-, sondern auf Erfolgskonten zu erfassen gewesen wären. Allein im Vorlageantrag (Seiten 4, 6 und 19) werde vom Beschwerdeführer eine Erklärung geboten, die den Erlöscharakter der auf die Firma C umgebuchten Beträge berücksichtige. Als Erklärung für die Umbuchungen führe der Beschwerdeführer an, er habe die Zinsengewinne der Firma C dafür überlassen, weil sie ihm für umfangreiche Kreditgewährungen keine Zinsen berechnet habe. Da aber auch diese Version ebenso wie die zuvor angeführten Versionen keinen Niederschlag im Rechenwerk des Beschwerdeführers gefunden hätte, weil sie in Widerspruch zu anderen Versionen stünde, da die Richtigkeit keiner der vom Beschwerdeführer angebotenen Versionen von ihm durch geeignete Unterlagen nachgewiesen worden sei und da die von den Abgabenbehörden aufgenommenen Beweise entweder der Behauptung des Beschwerdeführers eindeutig entgegenstünden oder diese jedenfalls nicht konkret bestätigten, erachtete die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den umgebuchten Verbindlichkeiten gemachten Äußerungen für unglaubwürdig. Die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer ausdrücklich die Möglichkeit geboten, bezüglich der Umbuchungen den Nachweis des Entstehens und Bestehens sowie des Erlöschens einer tatsächlichen Schuld zu erbringen und den Rechtsgrund hiefür zu nennen, doch habe der Beschwerdeführer von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Auf die am 30. Mai 1985 mündlich an den Beschwerdeführer herangetragene und mit Schreiben vom 4. Juni 1985 wiederholte Frage, ob ergänzende Beweisaufnahmen beantragt würden, habe weder der Beschwerdeführer noch sein Vertreter reagiert. Dem sowohl vom Finanzamt als auch von der belangten Behörde mehrfach an den Beschwerdeführer gerichteten Ersuchen, durch Vorlage von Bilanzen, Kontoauszügen oder anderen unbedenklichen Unterlagen sowie durch Stelligmachung des Zeugen HL nachzuweisen, daß die Buchungen auf dem Konto der Firma C - in diesem Zusammenhang die Umbuchungen - auf Grund von ernsthaft vereinbarten und tatsächlich auch vereinbarungsgemäß abgewickelten Geschäften erfolgt seien, habe der Beschwerdeführer nicht entsprochen. In der Berufung habe der Beschwerdeführer auf Seite 15 ausgeführt, er könne jederzeit vom Eigentümer der Firma C eine Saldenbestätigung über die Höhe seiner Schuld vorlegen. Bei seiner niederschriftlichen Einvernahme am 30. Mai 1985 habe der Beschwerdeführer angegeben, er werde sich bemühen, die Bilanz 1983 - erst ab diesem Jahr seien Sitzunternehmen zur Bilanzerstellung verpflichtet - zu erhalten und der Behörde, versehen mit einem amtlichen Sichtvermerk, vorzulegen. In der mündlichen Berufungsverhandlung am 29. November 1985 habe der Beschwerdeführer ein mit 28. November 1985 datiertes Schreiben der Firma A, Revisions- und Beratungs AG, Vaduz, vorgelegt, in dem diese Firma bestätigt habe, daß - von Kursdifferenzen abgesehen - die vom Beschwerdeführer verbuchten Schulden an die Firma C, welche er der Firma A bekannt gegeben habe, als Forderung der Firma C gegenüber dem Beschwerdeführer bestanden hätten. Auf die Frage, ob die österreichische Abgabenbehörde von der Firma A "noch mehr bekommen" könne oder ob das "alles" sei, habe der Beschwerdeführer geantwortet, die vorgelegte Bestätigung sei das "Maximum", was er von der A erhalten könne. Detailfragen zum Inhalt der Bestätigung habe der Beschwerdeführer nicht beantworten können.

Die belangte Behörde erblickte in dem vorgelegten Schreiben der Firma A eine Gefälligkeitsbestätigung und maß ihr keinerlei Beweiskraft bei. Abgesehen davon, daß die Identität der Unterfertigten und ihre Legitimation zur Vertretung der A einerseits sowie die Kontrollbefugnis und der Kontrollauftrag der Firma A andererseits nicht überprüft werden

könnten und der Inhalt der der Firma A einzig zur Verfügung stehenden Handakten und die Person, welche diese Handakten geführt haben soll, unbekannt seien, mangle es der Bestätigung und der vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang gemachten Aussage an Bestimmtheit über die Details der Schuldenentwicklung. Es sei der belangten Behörde auch unverständlich, wie einerseits die Firma A, die erst seit 1983 als Kontrollstelle für die Firma C fungiere und seither laut Aussage des Vertreters des Beschwerdeführers in der mündlichen Berufungsverhandlung primär deren Ausschüttungen prüfe, die (allein wegen Kursdifferenzen nur ungefähre) Höhe der Forderungen der Firma C an den Beschwerdeführer habe bestätigen können, während der Beschwerdeführer selbst mehrfach ausgesagt habe, schriftliche Unterlagen über die Entwicklung des Kontos der Firma C existierten nicht, und sein Vertreter zu Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht habe, sein Klient befinde sich in einem Beweisnotstand, da die Belege aus dem Zeitraum von 1973 bis 1977 (trotz zehnjähriger Aufbewahrungsverpflichtung gemäß Art. 1.063 PGR) vernichtet worden seien. Weiters sei unverständlich, daß die Firma A, differenzierend zwischen betrieblicher und privater Schuld, am 28. November 1985 bestätigt habe, der Beschwerdeführer hätte seit 1974 von der Firma C außer den betrieblichen Krediten auch einen Privatkredit erhalten, wo doch der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 17. September 1985 eingeräumt habe, daß es sich bei diesem Kredit um einen betrieblichen Kredit gehandelt hätte, den er fälschlich als Privatkredit behandelt habe. Die belangte Behörde verwies auch auf die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 12. Juli 1979 zur Umbuchung Nr. 34/74, in der ausgeführt worden sei, die zum Großteil aus Geldgeschäften resultierende Schuld sei zur Entlastung der Passivseite der Bilanz um S 500.000.-- gekürzt worden, wodurch aus der betrieblichen Schuld an T eine private Schuld an denselben geworden sei, die im Jahre 1977 durch Kursmünzenlieferungen der Firma C abgedeckt worden sei, wodurch er den Betrag von S 500.000.-- (ab diesem Zeitpunkt) der Firma C privat geschuldet habe. Ferner sei es erstaunlich, daß, obwohl der Beschwerdeführer dies öfters abgestritten habe, gemäß der Bestätigung der Firma A die Firma C doch - durch wen und auf Grund welcher Angaben sei allerdings unbekannt - Aufzeichnungen in einem Handakt geführt und auch aufbewahrt haben solle. Da in dem Schreiben der Firma A auch ausgeführt werde, daß die buchmäßigen Aufzeichnungen für die Jahre 1973 bis 1977 nicht mehr greifbar seien, müsse weiters geschlossen werden, daß auch buchmäßige Aufzeichnungen geführt worden seien, was der Beschwerdeführer ebenfalls immer bestritten habe. Schließlich sei es eine Erfahrungstatsache, daß derartige "Bestätigungen" ohne besondere Schwierigkeiten aus Liechtenstein zu erhalten seien, da das bestätigende Unternehmen selbst für den Fall einer unrichtigen Bestätigung weder im Inland noch im Ausland Sanktionen zu befürchten habe. Damit müsse aber der Bestätigung mangels Bestimmtheit und Kontrollierbarkeit und wegen ihres mit dem bisherigen Vorbringen des Beschwerdeführers in Widerspruch stehenden Inhaltes jene Unbedenklichkeit abgesprochen werden, die von Nöten gewesen wäre, um als taugliches Beweismittel erachtet zu werden. Die belangte Behörde erblickte in dem vorgelegten Schreiben der Firma A eine Gefälligkeitsbestätigung und maß ihr keinerlei Beweiskraft bei. Abgesehen davon, daß die Identität der Unterfertigten und ihre Legitimation zur Vertretung der A einerseits sowie die Kontrollbefugnis und der Kontrollauftrag der Firma A andererseits nicht überprüft werden könnten und der Inhalt der der Firma A einzig zur Verfügung stehenden Handakten und die Person, welche diese Handakten geführt haben soll, unbekannt seien, mangle es der Bestätigung und der vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang gemachten Aussage an Bestimmtheit über die Details der Schuldenentwicklung. Es sei der belangten Behörde auch unverständlich, wie einerseits die Firma A, die erst seit 1983 als Kontrollstelle für die Firma C fungiere und seither laut Aussage des Vertreters des Beschwerdeführers in der mündlichen Berufungsverhandlung primär deren Ausschüttungen prüfe, die (allein wegen Kursdifferenzen nur ungefähre) Höhe der Forderungen der Firma C an den Beschwerdeführer habe bestätigen können, während der Beschwerdeführer selbst mehrfach ausgesagt habe, schriftliche Unterlagen über die Entwicklung des Kontos der Firma C existierten nicht, und sein Vertreter zu Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht habe, sein Klient befinde sich in einem Beweisnotstand, da die Belege aus dem Zeitraum von 1973 bis 1977 (trotz zehnjähriger Aufbewahrungsverpflichtung gemäß Artikel eins Punkt 063, PGR) vernichtet worden seien. Weiters sei unverständlich, daß die Firma A, differenzierend zwischen betrieblicher und privater Schuld, am 28. November 1985 bestätigt habe, der Beschwerdeführer hätte seit 1974 von der Firma C außer den betrieblichen Krediten auch einen Privatkredit erhalten, wo doch der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 17. September 1985 eingeräumt habe, daß es sich bei diesem Kredit um einen betrieblichen Kredit gehandelt hätte, den er fälschlich als Privatkredit behandelt habe. Die belangte Behörde verwies auch auf die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 12. Juli 1979 zur Umbuchung Nr. 34/74, in der ausgeführt worden sei, die zum Großteil aus Geldgeschäften resultierende Schuld sei zur Entlastung der Passivseite der Bilanz um S 500.000.-- gekürzt worden, wodurch aus der betrieblichen Schuld an T eine private Schuld an denselben geworden sei, die im Jahre 1977 durch

Kursmünzenlieferungen der Firma C abgedeckt worden sei, wodurch er den Betrag von S 500.000,- (ab diesem Zeitpunkt) der Firma C privat geschuldet habe. Ferner sei es erstaunlich, daß, obwohl der Beschwerdeführer dies öfters abgestritten habe, gemäß der Bestätigung der Firma A die Firma C doch - durch wen und auf Grund welcher Angaben sei allerdings unbekannt - Aufzeichnungen in einem Handakt geführt und auch aufbewahrt haben solle. Da in dem Schreiben der Firma A auch ausgeführt werde, daß die buchmäßigen Aufzeichnungen für die Jahre 1973 bis 1977 nicht mehr greifbar seien, müsse weiters geschlossen werden, daß auch buchmäßige Aufzeichnungen geführt worden seien, was der Beschwerdeführer ebenfalls immer bestritten habe. Schließlich sei es eine Erfahrungstatsache, daß derartige "Bestätigungen" ohne besondere Schwierigkeiten aus Liechtenstein zu erhalten seien, da das bestätigende Unternehmen selbst für den Fall einer unrichtigen Bestätigung weder im Inland noch im Ausland Sanktionen zu befürchten habe. Damit müsse aber der Bestätigung mangels Bestimmtheit und Kontrollierbarkeit und wegen ihres mit dem bisherigen Vorbringen des Beschwerdeführers in Widerspruch stehenden Inhaltes jene Unbedenklichkeit abgesprochen werden, die von Nöten gewesen wäre, um als taugliches Beweismittel erachtet zu werden.

Bei der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen ging die belangte Behörde entsprechend ihren oben dargestellten Überlegungen davon aus, daß der Beschwerdeführer bei den Umbuchungen Nr. 34/74, 35/74, 27/75 und 23/77 als Verbindlichkeiten verbuchte Erlöse (aus reinen oder kombinierten) Kreditgeschäften auf die Konten "Firma C" oder "Privat" (Umbuchung Nr. 34/74) umgebucht habe.

Bei den Umbuchungen Nr. 24/76, 25/76 und 32/77 handle es sich dagegen um Beträge, die vor der Umbuchung als Verbindlichkeiten an die Firmen B und G bzw. als Einlage verbucht gewesen seien. Da die Herkunft der Beträge vom Beschwerdeführer nicht aufgeklärt hätte werden können, erblicke die belangte Behörde in den Umbuchungen die Vertuschung eines betrieblich bedingten Vermögenszuwachses. Die umgebuchten Beträge stammten aus der geschäftlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers, weswegen sie ebenso wie die als Verbindlichkeiten verbuchten Erlöse dem Umsatz und Gewinn hinzuzurechnen seien.

2. Der Verwaltungsgerichtshof pflichtet der belangten Behörde auch in der Frage der Umbuchungen bei. Auch in diesem Punkt erweist sich die Beweiswürdigung als mängelfrei und schlüssig. Besonders fällt hier ins Gewicht, daß

a) bei den Waren- und Kreditgeschäften mit den Wiener Geschäftspartnern nicht nur nach den Feststellungen der Abgabenbehörden, sondern auch nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers Erlöse (Erlösteile) nicht auf Erfolgskonten, sondern - "schulderhöhend" - auf den Bestandskonten der Geschäftsfreunde ihren Niederschlag fanden,

b) in den übrigen Fällen (ebenfalls) die Begründung von (echten) Schulden nicht erwiesen erscheint und

c) in allen Fällen (im Falle der Umbuchung Nr. 34/74 bei einer betrieblich veranlaßten "Privatschuld") letztlich "Umschuldungen" (im Falle der Umbuchung Nr. 32/77 Schuldbegründungen) auf die (gegenüber der) der Kontrolle der österreichischen Abgabenbehörden entzogene(n) Firma C stattfanden, ohne daß ein Beweis für diese "Umschuldungen" (Schuldbegründung) erbracht werden konnte.

3. Im einzelnen wird in der Frage der Umbuchungen zur Beschwerde und zur Replik des Beschwerdeführers auf die Gegenschrift folgendes bemerkt:

a) Auch im Rahmen der Umbuchungsfrage stützt sich der Beschwerdeführer auf das Argument, die Firma C (bzw. HL) hätte ihm namhafte Beträge zinsfrei zur Verfügung gestellt, wofür der Beschwerdeführer die bei den kombinierten Geld- und Warengeschäften bzw. bei den Geldgeschäften ins Verdienen gebrachten Zinsen der Firma C überlassen habe. Der Beschwerdeführer sieht darin eine - offenbar die Umbuchungen der als Schulden verbuchten Zinserträge auf die Firma C rechtfertigende - "selbstverständliche Vorgangsweise". Daß dem nicht so ist, ergibt sich aus Punkt IV.2.

a) Auch im Rahmen der Umbuchungsfrage stützt sich der Beschwerdeführer auf das Argument, die Firma C (bzw. HL) hätte ihm namhafte Beträge zinsfrei zur Verfügung gestellt, wofür der Beschwerdeführer die bei den kombinierten Geld- und Warengeschäften bzw. bei den Geldgeschäften ins Verdienen gebrachten Zinsen der Firma C überlassen habe. Der Beschwerdeführer sieht darin eine - offenbar die Umbuchungen der als Schulden verbuchten Zinserträge auf die Firma C rechtfertigende - "selbstverständliche Vorgangsweise". Daß dem nicht so ist, ergibt sich aus Punkt römisch vier.2.

b) Auf Seite 42 des angefochtenen Bescheides wird gegen den Beschwerdeführer, anders als er meint, kein Belastungsmoment konstruiert, sondern anhand seiner eigenen Angaben im Verwaltungsverfahren festgehalten, daß

er Zinserlöse nicht erfolgswirksam, sondern auf Bestandskonten erfaßte. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang meint, aus seiner Buchführung seien sämtliche Zinseinnahmen ersichtlich, ist ihm seine niederschriftliche Aussage vom 26. März 1984 entgegen zu halten, daß er kein Zinsertragskonto führte, daß die Zinserträge auf den Bestandskonten erfaßt wurden, und zwar vornehmlich auf den Bestandskonten der Kunden, mit denen der Beschwerdeführer Geld- und Wechselgeschäfte tätigte, und daß er die Zinserträge in den Jahren 1973 bis 1977 jetzt nicht feststellen könne; er müßte dazu die gesamten Unterlagen der einzelnen Jahre durchstudieren, was einen sehr großen Zeitaufwand erfordern würde. Wenn die Abgabenbehörden bei dieser Sachlage nicht "die letzte Wahrheit" feststellen konnten, liegt das am Beschwerdeführer.

c) Sieht man die Zeugenaussagen der Wiener Geschäftsfreunde des Beschwerdeführers im Lichte seiner eigenen Angaben, so bestätigen sie insgesamt das, was auch er vorbringt, daß nämlich der Beschwerdeführer ihnen und nicht sie ihm Kredite gewährten. Es war demnach nur folgerichtig, wenn sie übereinstimmend aussagten; daß der Beschwerdeführer ihnen nichts schulde. Die belangte Behörde durfte daher den hierin übereinstimmenden Zeugenaussagen der Wiener Geschäftsfreunde durchaus Glauben beimessen, daß der Beschwerdeführer ihnen gegenüber keine (umbuchbaren) Verbindlichkeiten hatte.

d) In der Niederschrift mit dem Beschwerdeführer vom 27. März 1984 ist dessen Aussage festgehalten, daß ihm W auf Grund eines Kredit- und Warengeschäftes Geld schuldig war. Das Kredit- und Warengeschäft wurde laut Beschwerdeführer in den Jahren 1971 bis 1973 getätigt. Der Beschwerdeführer erhielt, wie er selbst zugab, von W Besitzwechsel, und zwar nach den vorgehaltenen Feststellungen der Prüfungsorgane 20 Wechsel zu

S 50.000,--. Aus einem Schreiben des Beschwerdeführers an W vom 12. Oktober 1977 geht hervor, daß die in seinem Besitz befindlichen 20 Stück Wechsel zu S 50.000,--, Akzeptant W, noch nicht eingelöst waren.

In der Berufungsvorentscheidung (Seite 15) ist festgehalten, "daß die auf Grund von Waren- und Kreditgeschäften erzielten Zinsgewinne entweder gar nicht (W) oder auf den Bestandskonten

.... gebucht wurden". Zu dieser Feststellung der

Berufungsvorentscheidung nahm der Beschwerdeführer nicht Stellung. Der angefochtene Bescheid durfte damit zu Recht auf den Fall W Bezug nehmen, ohne daß dieser Fall dem Beschwerdeführer nochmals vorgehalten hätte werden müssen, da bereits die Berufungsvorentscheidung Vorhaltscharakter hatte. Die Behauptungen des Beschwerdeführers, der Fall W sei erstmals in der Berufungsvorentscheidung genannt worden und er sei nie aufgefordert worden, zu einem Fall W Stellung zu nehmen, sind nach dem Gesagten aktenwidrig.

e) Das in der Beschwerde mehrfach erwähnte Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 17. September 1985 erklärt weder, wie es auf Grund der vom Beschwerdeführer gewährten Geld- und Warenkredite zu Schulden des Beschwerdeführers an die Wiener Geschäftsfreunde kommen konnte, noch beweist es das Zustandekommen und den Bestand der umgebuchten Schulden.

f) Dem vom Beschwerdeführer in seiner Buchhaltung geführten Konto der Firma C ist lediglich zu entnehmen, was auf diesem Konto gebucht wurde. Es ist jedoch nicht erwiesen, daß das, was auf dem Konto der Firma C gebucht wurde, den Tatsachen entspricht. Es wird auch auf Punkt IV. verwiesen. Da die Geschäftsbeziehungen zur Firma C als bloß vorgetäuscht anzusehen sind, geht der Beschwerdeführer mit seiner Annahme, gegenüber dieser Firma seien echte Verbindlichkeiten entstanden, fehl. Gerade der Umstand, daß die Umbuchungen auf ein Unternehmen stattfanden, das der Kontrolle der österreichischen Abgabenbehörden entzogen ist und dessen Geschäftsbeziehungen zum Beschwerdeführer im Dunkel blieben (siehe nochmals Punkt IV.), rechtfertigt die Zweifel der belangten Behörde an den strittigen Umbuchungen. f) Dem vom Beschwerdeführer in seiner Buchhaltung geführten Konto der Firma C ist lediglich zu entnehmen, was auf diesem Konto gebucht wurde. Es ist jedoch nicht erwiesen, daß das, was auf dem Konto der Firma C gebucht wurde, den Tatsachen entspricht. Es wird auch auf Punkt römisch vier. verwiesen. Da die Geschäftsbeziehungen zur Firma C als bloß vorgetäuscht anzusehen sind, geht der Beschwerdeführer mit seiner Annahme, gegenüber dieser Firma seien echte Verbindlichkeiten entstanden, fehl. Gerade der Umstand, daß die Umbuchungen auf ein Unternehmen stattfanden, das der Kontrolle der österreichischen Abgabenbehörden entzogen ist und dessen Geschäftsbeziehungen zum Beschwerdeführer im Dunkel blieben (siehe nochmals Punkt römisch vier.), rechtfertigt die Zweifel der belangten Behörde an den strittigen Umbuchungen.

g) Eine ordnungsmäßige Buchführung vorausgesetzt, wäre es zweifellos unzulässig, Umbuchungen auf Bestandskonten

erlös- und erfolgswirksam zu behandeln. Anders ist es jedoch, wenn wie im Beschwerdefall der begründete Verdacht besteht, daß auf den Bestandskonten, von denen die strittigen Beträge abgebucht werden, gar keine Bestände, nämlich Bestände an Verbindlichkeiten, sondern Erlöse oder verdeckte Eigenmittel aufscheinen. Gegen die Behauptung des Beschwerdeführers in der Replik, die Grundgeschäfte seien eindeutig und einwandfrei richtig verbucht worden, sprechen nicht nur die wiedergegebenen Feststellungen der belangten Behörde (Punkt 1), sondern auch die eigenen Aussagen des Beschwerdeführers über die Verbuchung der Zinserträge aus Geldgeschäften und den kombinierten Geld- und Warengeschäften.

h) Umbuchungen Nr. 34/74, 35/74, 27/75 und 23/77:

In allen diesen Fällen wurden nach Auffassung der belangten Behörde als Verbindlichkeiten verbuchte Erlöse aus (reinen oder kombinierten) Kreditgeschäften umgebucht. Die belangte Behörde durfte ihre Auffassung auf die bereits wiedergegebenen eigenen Aussagen des Beschwerdeführers stützen (Punkt 3 lit. b), daß Zinserlöse aus solchen Geschäften nicht auf einem eigenen Zinsertragskonto, sondern auf Bestandskonten (der Geschäftspartner) ihren Niederschlag fanden, und weiters auf die damit übereinstimmenden Feststellungen auf den Seiten 8 und 33 ff der Berufungsvorentscheidung, die der Beschwerdeführer nicht entkräften konnte, obwohl ihm unter anderem mit Schreiben der belangten Behörde vom 7. Oktober 1985 ausdrücklich Gelegenheit dazu geboten wurde. Daß der Beschwerdeführer Erlöse als Verbindlichkeiten verbuchte, bestätigt vielmehr sogar sein - wenn auch untauglicher (siehe Punkt IV.2) - Erklärungsversuch im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und im weiteren Verfahren, er hätte der Firma C mit den umgebuchten Verbindlichkeiten die aus den ihm kreditierten Mitteln verdienten Zinsen überlassen. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer, wie die unbedenkliche Beweiswürdigung durch die belangte Behörde ergibt, die behaupteten Kursmünzenlieferungen an die Wiener Geschäftsfreunde, die eine Umschuldung (im Falle der Umbuchung Nr. 34/74 angeblich im privaten Bereich) bewirkt haben sollen, nicht nachweisen konnte und auch keine schriftlichen Unterlagen über den Gläubigerwechsel auf die Firma C vorliegen, einer Firma, auf die die Umbuchungen risikolos vorgenommen werden konnten, weil sie der Kontrolle durch die österreichischen Abgabenbehörden entzogen ist, vom begründeten Verdacht ganz abgesehen, daß der Beschwerdeführer die Geschäftsbeziehungen mit dieser Firma nur vortäuschte. In allen diesen Fällen wurden nach Auffassung der belangten Behörde als Verbindlichkeiten verbuchte Erlöse aus (reinen oder kombinierten) Kreditgeschäften umgebucht. Die belangte Behörde durfte ihre Auffassung auf die bereits wiedergegebenen eigenen Aussagen des Beschwerdeführers stützen (Punkt 3 Litera b,)), daß Zinserlöse aus solchen Geschäften nicht auf einem eigenen Zinsertragskonto, sondern auf Bestandskonten (der Geschäftspartner) ihren Niederschlag fanden, und weiters auf die damit übereinstimmenden Feststellungen auf den Seiten 8 und 33 ff der Berufungsvorentscheidung, die der Beschwerdeführer nicht entkräften konnte, obwohl ihm unter anderem mit Schreiben der belangten Behörde vom 7. Oktober 1985 ausdrücklich Gelegenheit dazu geboten wurde. Daß der Beschwerdeführer Erlöse als Verbindlichkeiten verbuchte, bestätigt vielmehr sogar sein - wenn auch untauglicher (siehe Punkt römisch vier.2) - Erklärungsversuch im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und im weiteren Verfahren, er hätte der Firma C mit den umgebuchten Verbindlichkeiten die aus den ihm kreditierten Mitteln verdienten Zinsen überlassen. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer, wie die unbedenkliche Beweiswürdigung durch die belangte Behörde ergibt, die behaupteten Kursmünzenlieferungen an die Wiener Geschäftsfreunde, die eine Umschuldung (im Falle der Umbuchung Nr. 34/74 angeblich im privaten Bereich) bewirkt haben sollen, nicht nachweisen konnte und auch keine schriftlichen Unterlagen über den Gläubigerwechsel auf die Firma C vorliegen, einer Firma, auf die die Umbuchungen risikolos vorgenommen werden konnten, weil sie der Kontrolle durch die österreichischen Abgabenbehörden entzogen ist, vom begründeten Verdacht ganz abgesehen, daß der Beschwerdeführer die Geschäftsbeziehungen mit dieser Firma nur vortäuschte.

Wenn der Beschwerdeführer in den bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts eingebrachten Schriftsätzen immer wieder betont, das Entstehen der umgebuchten Schulden lasse sich aus der Buchführung eindeutig nachweisen, so ist ihm zu entgegnen, daß ihm dieser Nachweis unbenommen blieb und auf Grund der Berufungsvorentscheidung jedenfalls auch obliegen wäre. Daß eine Schuld eine Schuld bleibt, auch wenn sie auf einen anderen übergeht, trifft zweifellos zu; im Beschwerdefall geht es jedoch darum, ob eine Schuld bestand und überging. Nach den unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde wurden aber die hier in Rede stehenden Umbuchungen zum Anlaß genommen, um Erlöse über Privatkonto auszubuchen oder zu Schulden an ein Unternehmen umzufunktionieren, dem gegenüber eine Zahlungspflicht des Beschwerdeführers mehr als fraglich ist.

Zur Umbuchung Nr. 35/74 führt der Beschwerdeführer zwar aus, er hätte aus Warenlieferungen Schulden gegenüber den Wiener Geschäftsfreunden gehabt. Er bleibt aber in der Beschwerde ebenso wie im Verwaltungsverfahren die Erklärung schuldig, wie er auf Grund dieser Warenlieferungen Schuldner werden konnte; denn daß die Wiener Geschäftsfreunde ihm Waren geliefert (oder Geld geliehen) hätten, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nie behauptet.

Die Beiziehung des Abgabepflichtigen (Beschwerdeführers) zu Zeugeneinvernahmen ist in der BAO nicht vorgesehen. Daß ihm die Zeugenaussagen der Wiener Geschäftspartner zur Kenntnis gebracht wurden, bestreitet der Beschwerdeführer nicht.

Der Beschwerdeführer zeigt in der Beschwerde auf, er hätte mit seinen Warenlieferungen an die Firma C die Schulden abgedeckt, die daraus entstanden seien, daß er von den großen Kursmünzenbeständen dieser Firma Kursmünzen "abgekauft" habe, um die in seiner Buchführung ausgewiesenen Verbindlichkeiten (gegenüber Wiener Geschäftsfreunden) abzudecken. Diese Ausführungen gehen schon deshalb ins Leere, weil weder der Bestand der Verbindlichkeiten noch die Lieferung der Kursmünzen erwiesen sind. Wenn die Warenlieferungen des Beschwerdeführers die durch den Gläubigerwechsel entstandenen Schulden an die Firma C abgedeckt haben, fragt es sich weiters, womit dann die angeblich von der Firma C geleisteten Anzahlungen (siehe Punkt IV.) abgedeckt wurden. Schließlich steht die Behauptung, der Beschwerdeführer hätte der Firma C Kursmünzen abgekauft, im Widerspruch zu den Ausführungen auf Seite 13 der Beschwerde, der Beschwerdeführer hätte die zur Abdeckung eigener Schulden verwendeten Kursmünzen "niemals besessen, weil sie nicht in meinem Wareneinkauf aufscheinen". Mit seiner Bemerkung in der Replik, da es sich vorliegendenfalls um Kursmünzen (also um Bargeld) gehandelt habe, hätte keine Notwendigkeit bestanden, "dies" in der Buchführung auszuweisen, verkennt der Beschwerdeführer fundamental die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Beschwerdeführer zeigt in der Beschwerde auf, er hätte mit seinen Warenlieferungen an die Firma C die Schulden abgedeckt, die daraus entstanden seien, daß er von den großen Kursmünzenbeständen dieser Firma Kursmünzen "abgekauft" habe, um die in seiner Buchführung ausgewiesenen Verbindlichkeiten (gegenüber Wiener Geschäftsfreunden) abzudecken. Diese Ausführungen gehen schon deshalb ins Leere, weil weder der Bestand der Verbindlichkeiten noch die Lieferung der Kursmünzen erwiesen sind. Wenn die Warenlieferungen des Beschwerdeführers die durch den Gläubigerwechsel entstandenen Schulden an die Firma C abgedeckt haben, fragt es sich weiters, womit dann die angeblich von der Firma C geleisteten Anzahlungen (siehe Punkt römisch vier.) abgedeckt wurden. Schließlich steht die Behauptung, der Beschwerdeführer hätte der Firma C Kursmünzen abgekauft, im Widerspruch zu den Ausführungen auf Seite 13 der Beschwerde, der Beschwerdeführer hätte die zur Abdeckung eigener Schulden verwendeten Kursmünzen "niemals besessen, weil sie nicht in meinem Wareneinkauf aufscheinen". Mit seiner Bemerkung in der Replik, da es sich vorliegendenfalls um Kursmünzen (also um Bargeld) gehandelt habe, hätte keine Notwendigkeit bestanden, "dies" in der Buchführung auszuweisen, verkennt der Beschwerdeführer fundamental die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Ein weiterer Widerspruch in den Darstellungen des Beschwerdeführers ergibt sich daraus, daß er einerseits behauptet, er könne alles belegen, hinsichtlich des Gläubigerwechsels aber zugeben muß, er hätte hier keine Belege, da er mit der Firma C in Liechtenstein abgerechnet habe.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, es sei "zu keinem Zeitpunkt von den Prüfern" darauf hingewiesen worden, daß die Schulden an die "vorangeführten Personen" (offenbar die Wiener Geschäftsfreunde) nicht bestehen, ist in Anbetracht der in der Berufungsvorentscheidung festgehaltenen Feststellungen der im Berufungsverfahren tätigen Prüfungsorgane aktenwidrig.

Daß die belangte Behörde der Bestätigung der Firma A vom 28. November 1985 zu Recht keinen Beweiswert beimaß, ist bereits in Punkt IV.3 lit. q dargelegt. Das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Replik, die Bestätigung der Firma A stelle einen Auszug aus der der Behörde vorgelegten Bilanz dar, wäre belanglos, wenn die "Bilanz" des Beschwerdeführers gemeint sein sollte. Es wäre aber unverständlich, wenn sich das Vorbringen auf die "Bilanz" der Firma C beziehen sollte, weil laut A buchmäßige Aufzeichnungen der Firma C für die Streitjahre nicht mehr greifbar waren und die Bestätigung allein auf Grund von "Aufzeichnungen in den Handakten" erteilt wurde. Daß die belangte Behörde der Bestätigung der Firma A vom 28. November 1985 zu Recht keinen Beweiswert beimaß, ist bereits in Punkt römisch vier.3 Litera q, dargelegt. Das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Replik, die Bestätigung der Firma A stelle einen Auszug aus der der Behörde vorgelegten Bilanz dar, wäre belanglos, wenn die "Bilanz" des Beschwerdeführers gemeint sein sollte. Es wäre aber unverständlich, wenn sich das Vorbringen auf die "Bilanz" der

Firma C beziehen sollte, weil laut A buchmäßige Aufzeichnungen der Firma C für die Streitjahre nicht mehr greifbar waren und die Bestätigung allein auf Grund von "Aufzeichnungen in den Handakten" erteilt wurde.

Die Behauptung des Beschwerdeführers in der Replik, er habe niemals gesagt, "die von mir abgewickelten Geldgeschäfte seien nicht als Erlöse aufgezeichnet worden", trifft deshalb zu, weil es nie darum ging, ob die Geldgeschäfte als Erlöse aufgezeichnet wurden, sondern darum, ob die Erlöse aus den Geldgeschäften und den kombinierten Geld- und Warengeschäften als solche, nämlich als Erlöse, aufgezeichnet worden sind. Daß letzteres nicht der Fall war, hat der Beschwerdeführer sehr wohl ausgesagt:

Niederschrift vom 20. Februar 1984, Seite 3:

Frage: Wo sind die Zinserträge aus diesen Geschäften

(kombinierte Waren- und Geldgeschäfte) verbucht?

Beschwerdeführer: "Ein Zinserlöskonto ist keines vorhanden", und auf die Feststellung der Prüfer, daß die Zinserlöse auf

Bestandskonten erfaßt wurden, der Beschwerdeführer: "Da muß ich meinen Steuerberater fragen."

Niederschrift vom 26. März 1984:

Frage: In der Niederschrift vom 20. Februar 1984, Seite 3, wurde die Frage gestellt, wo die Zinserträge aus den Geld- und Wechselgeschäften verbucht wurden. Sie haben ausgesagt, daß ein Zinserlöskonto nicht vorhanden ist und daß Sie zuerst Ihren Steuerberater fragen müssen. Haben Sie diese Frage geklärt?

Antwort: Ja. Zinsertragskonto ist keines geführt worden. Die Zinserträge wurden auf den Bestandskonten erfaßt.

Frage: Auf welchen Bestandskonten wurden die Zinserträge gebucht?

Antwort: Vornehmlich auf den Bestandskonten der Kunden, mit denen ich solche Geschäfte getätigt hatte. Im Falle K weiß ich, daß eine Gutschrift zugunsten I erfolgte. Antwort: Vornehmlich auf den Bestandskonten der Kunden, mit denen ich solche Geschäfte getätigt hatte. Im Falle K weiß ich, daß eine Gutschrift zugunsten römisch eins erfolgte.

Frage: Warum wurden die Zinserträge aus solchen Geschäften stets nur auf Bestandskonten gebucht?

Antwort: Weil ich der Meinung war, daß das so in Ordnung sei

und ich von meiner Steuerberaterin nie aufgefordert wurde,

meinen Buchhalter anzuweisen, die Zinsen anders zu verbuchen, d.h. auf Erlöskonto zu buchen.

i) Umbuchung Nr. 24/76:

Bei dieser Umbuchung setzte sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit den einschlägigen Bankbelegen auseinander und zeigte auf, daß diese keinen Nachweis über die Mittelherkunft erbrächten. Sie legte weiters dar, daß der Beschwerdeführer den behaupteten Rechtstitel des Geldzuflusses (Anzahlung) nicht nachgewiesen habe, ja daß die "Anzahlung" von S 335.500,-- zu einem Zeitpunkt gewährt worden sein soll, zu dem der Beschwerdeführer gegenüber der angeblichen Zahlerin, der Schweizer Firma B, bereits Verbindlichkeiten von S 664.432,--, darunter aus einer kurz vorher erhaltenen anderen Anzahlung von S 334.550,--, auswies. Der angefochtene Bescheid zeigte auch die widersprüchlichen Angaben des Beschwerdeführers hinsichtlich der Umschuldung auf die Firma C auf (Abdeckung der Anzahlungsschuld des Beschwerdeführers durch die Firma C im Verrechnungsweg, Abdeckung durch Münzlieferung der Firma C). Auf Grund ihrer eingehenden Prüfung des Sachverhaltes kam die belangte Behörde zu dem Ergebnis, es sei unaufgeklärt, aus welchen Mitteln der Geldzugang von S 335.500,-- stamme.

Ohne auf die detaillierten Feststellungen der belangten Behörde einzugehen, behauptet der Beschwerdeführer nicht viel mehr, als daß er effektiv eine Vorauszahlung erhalten hätte und daß diese durch eine Münzlieferung der Firma C abgedeckt worden sei. Damit vermag er aber keine Rechtswidrigkeit des in diesem Punkt ausführlich und schlüssig begründeten angefochtenen Bescheides darzutun.

j) Umbuchungen Nr. 25/76 und 32/77:

Hier geht es um angebliche Anzahlungen der Firma C in Höhe von S 250.000,-- und S 538.000,--, die zunächst irrtümlich

auf das Konto der Firma G bzw. auf Privatkonto (Neueinlagen) verbucht worden sein sollen. Der Beschwerdeführer behauptet vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts, er hätte den von ihm im Verwaltungsverfahren abgeforderten Nachweis erbracht, daß tatsächlich Anzahlungen der Firma C vorlägen. Im Falle der Umbuchung Nr. 25/76 vermag er dies in keiner Weise aufzuzeigen; denn aus der Tatsache, daß der Buchhalter die Umbuchungen und die Bilanz sah, folgt nur, daß dieser um die Tatsache der Umbuchung wissen mußte, noch nicht aber, daß er darum wußte, daß die Anzahlung tatsächlich die Firma C leistete.

Auch hinsichtlich der Umbuchung Nr. 32/77 beweist die Tatsache, daß der Buchhalter einen Geldeingang buchte, noch nicht, daß das Geld von der Firma C und nicht etwa aus nicht versteuerten Privatmitteln des Beschwerdeführers stammte. Der in der Beschwerde angesprochene Überweisungsbeleg erweist die Gutschrift des Betrages von S 38.000,-- auf einem Konto des Beschwerdeführers beim ÖCI am 31. Jänner 1977, die in der Beschwerde erwähnten Kassenberichte weisen für den 1. Februar 1977 S 300.000,-- und für den 28. Februar 1977 S 200.000,-- an Privateinlagen aus. Keiner dieser Belege beweist aber Anzahlungen der Firma C.

VI. Buchschulden römisch sechs. Buchschulden

1. Die belangte Behörde stellte im angefochtenen Bescheid unter den Punkten 2.1.2.5 und 2.2.4 fest, daß der Beschwerdeführer in der Buchhaltung Verbindlichkeiten an namentlich bezeichnete Wiener Geschäftsfreunde ausgewiesen habe, die in Wirklichkeit nie bestanden und nur rein buchhalterischen Charakter hätten. Diese Verbindlichkeiten wären gewinnerhöhend aufzulösen. Da jedoch der Beschwerdeführer die nicht bestehenden Verbindlichkeiten bis zum Ende der Streitjahre selbst aufgelöst habe, ergebe sich eine gewinnerhöhende Auswirkung nur in einzelnen Streitjahren, nicht aber im Streitzeitraum.

2. Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG hat die Beschwerde die bestimmte Bezeichnung des Rechtes, in dem der Beschwerdeführer verletzt zu sein behauptet (Beschwerdepunkte), zu enthalten. Die geltend gemachten Beschwerdepunkte stecken den Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle ab (§ 41 Abs. 1 VwGG). 2. Gemäß Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 4, VwGG hat die Beschwerde die bestimmte Bezeichnung des Rechtes, in dem der Beschwerdeführer verletzt zu sein behauptet (Beschwerdepunkte), zu enthalten. Die geltend gemachten Beschwerdepunkte stecken den Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle ab (Paragraph 41, Absatz eins, VwGG).

3. Die vorliegende Beschwerde wird dem Gebot des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG gerecht, indem sie für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich die Punkte bezeichnet, in denen sich der Beschwerdeführer als beschwert erachtet. Es sind dies die Absprüche der belangten Behörde in der Frage 3. Die vorliegende Beschwerde wird dem Gebot des Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer 4, VwGG gerecht, indem sie für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich die Punkte bezeichnet, in denen sich der Beschwerdeführer als beschwert erachtet. Es sind dies die Absprüche der belangten Behörde in der Frage

a) der Umbuchungen und der damit zusammenhängenden Höhe der (angeblichen) Schuld an die Firma C (siehe Punkt V.), a) der Umbuchungen und der damit zusammenhängenden Höhe der (angeblichen) Schuld an die Firma C (siehe Punkt römisch fünf.),

b) des Verkaufes der ungarischen Wertpapiere (siehe Punkt III.), b) des Verkaufes der ungarischen Wertpapiere (siehe Punkt römisch drei.),

c) des Sicherheitszuschlages zu den (angeblichen) Lieferungen an die Firma C (siehe Punkt IV.), c) des Sicherheitszuschlages zu den (angeblichen) Lieferungen an die Firma C (siehe Punkt römisch vier.),

d) der Verwaltungsratsgehälter des Beschwerdeführers (siehe Punkt VII.), und d) der Verwaltungsratsgehälter des Beschwerdeführers (siehe Punkt römisch sieben.), und

e) der Ausfuhr- und Kursmünzenumsätze des Beschwerdeführers (siehe Punkt VIII). e) der Ausfuhr- und Kursmünzenumsätze des Beschwerdeführers (siehe Punkt römisch acht).

Die in dem für beide Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bestimmten Beschwerdeschriftsatz schon vor der Ausführung der Beschwerde für die Zwecke des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens angeschnittene Frage der Buchschulden bildet somit keinen Beschwerdepunkt. Abgesehen davon könnten die Beschwerdeausführungen in diesem Punkt auch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erweisen: Die belangte Behörde legte nämlich im angefochtenen Bescheid dar, daß es hier gegenüber der Bilanzierung durch den Beschwerdeführer lediglich zu Verschiebungen zwischen den einzelnen Streitjahren kam. Die Gewinnermittlung auf Seite 126 des

angefochtenen Bescheides bestätigt diese Aussage. Der Beschwerdeführer zeigte aber in der Beschwerde ebenso wenig wie im Verwaltungsverfahren auf, daß die Schuldauflösungen durch die Abgabenbehörden (Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung, belangte Behörde im angefochtenen Bescheid) nicht die richtigen Streitjahre betrafen.

VII. Verwaltungsratsvergütungen römisch sieben. Verwaltungsratsvergütungen

1. Laut angefochtenem Bescheid erhielt der Beschwerdeführer von der (als selbständige juristische Person anzuerkennenden) Firma C Verwaltungsratsvergütungen, die er für 1973 mit S 198.000,--, für 1974 mit S 180.000,--, für 1975 mit

S 192.000,--, für 1976 mit S 210.000,-- und für 1977 mit

S 294.000,-- erklärt hätte. Diese Vergütung dürfe gemäß Art. 16 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971 (DBA), Liechtenstein besteuern. Die ausländische Steuer sei dann nach Art. 23 Abs. 2 DBA auf die inländische Einkommensteuer anzurechnen. Da nach dem Wissen des Beschwerdeführers die Verwaltungsratsvergütungen in Liechtenstein nicht besteuert worden seien, wären die Vergütungen in Österreich erklärungskgemäß als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ohne Anrechnung einer (nicht entrichteten) ausländischen Steuer der inländischen Einkommensteuer zu unterwerfen. S 294.000,-- erklärt hätte. Diese Vergütung dürfe gemäß Artikel 16, des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Bundesgesetzblatt Nr. 24 aus 1971, (DBA), Liechtenstein besteuern. Die ausländische Steuer sei dann nach Artikel 23, Absatz 2, DBA auf die inländische Einkommensteuer anzurechnen. Da nach dem Wissen des Beschwerdeführers die Verwaltungsratsvergütungen in Liechtenstein nicht besteuert worden seien, wären die Vergütungen in Österreich erklärungskgemäß als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ohne Anrechnung einer (nicht entrichteten) ausländischen Steuer der inländischen Einkommensteuer zu unterwerfen.

2. Der Beschwerdeführer meint, daß bezüglich der Verwaltungsratsvergütungen Verjährung eingetreten und zudem eine Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig wäre. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur für den Gewerbebetrieb verfügt worden und erstrecke sich nicht auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

3. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gilt das zu Punkt III.3f Gesagte sinngemäß. Hinzuzufügen ist, daß das Verfahren in bezug auf die Einkommensteuer und nicht in bezug auf eine Einkunftsart wiederaufgenommen wurde. Als Folge der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens durften auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer herangezogen werden. 3. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gilt das zu Punkt römisch drei.3f Gesagte sinngemäß. Hinzuzufügen ist, daß das Verfahren in bezug auf die Einkommensteuer und nicht in bezug auf eine Einkunftsart wiederaufgenommen wurde. Als Folge der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens durften auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer herangezogen werden.

4. Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde unter anderem die Einkommensteuer festgesetzt. Der Verjährung unterlag nun dieses Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer (§ 207 Abs. 1 BAO). War das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer nicht verjährt, dann durfte die belangte Behörde, anders als der Beschwerdeführer meint, auch bisher nicht erfaßte Sachverhalte (Verwaltungsratsvergütungen) unter einer bisher nicht berücksichtigten Einkunftsart (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) zur Einkommensteuer heranziehen; der Abgabenanspruch, nicht aber die Zuordnung eines Sachverhaltes zu einem Tatbestand oder die Zuordnung zu einer Einkunftsart, unterliegen der Verjährung. Daß das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1973 bis 1977 infolge Unterbrechung (§ 209 Abs. 1 BAO) bei Annahme der Fünfjahresfrist des § 207 Abs. 2 BAO noch nicht verjährt war, zeigt allein schon die Tatsache, daß der Einkommensteuerbescheid für 1973 vom 21. August 1975 im Jahre 1975 der Einkommensteuerbescheid für 1974 4. Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde unter anderem die Einkommensteuer festgesetzt. Der Verjährung unterlag nun dieses Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer (Paragraph 207, Absatz eins, BAO). War das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer nicht verjährt, dann durfte die belangte Behörde, anders als der Beschwerdeführer meint, auch bisher nicht erfaßte Sachverhalte (Verwaltungsratsvergütungen) unter einer bisher nicht berücksichtigten Einkunftsart (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) zur Einkommensteuer heranziehen; der Abgabenanspruch, nicht aber die Zuordnung eines Sachverhaltes zu einem Tatbestand oder die Zuordnung zu einer Einkunftsart, unterliegen der Verjährung. Daß das Recht auf

Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1973 bis 1977 infolge Unterbrechung (Paragraph 209, Absatz eins, BAO) bei Annahme der Fünfjahresfrist des Paragraph 207, Absatz 2, BAO noch nicht verjährt war, zeigt allein schon die Tatsache, daß der Einkommensteuerbescheid für 1973 vom 21. August 1975 im Jahre 1975 der Einkommensteuerbescheid für 1974

vom 4. Mai 1976 im Jahre 1976 der Einkommensteuerbescheid für 1975

vom 28. Februar 1977 im Jahre 1977 der Einkommensteuerbescheid für 1976 vom 24. Mai 1978 im Jahre 1978 der Einkommensteuerbescheid für 1977 vom 30. Jänner 1979 im Jahre 1979

die nach der BP erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1973 bis 1977 vom 18., 19. und 20. September 1979 ebenfalls im Jahre 1979

die Berufungsvorentscheidung (für alle Streitjahre) vom 4. Juni 1984 im Jahre 1984 und

der angefochtene Bescheid vom 6. Februar 1986 im Jahre 1986 ergingen.

VIII. Auslands-, Ausfuhr- und Kursmünzenlieferungen römisch acht. Auslands-, Ausfuhr- und Kursmünzenlieferungen

1. Der angefochtene Bescheid enthält eine Aufstellung von Lieferungen, bei denen im Verwaltungsverfahren in Streit stand, ob es sich um nicht steuerbare Lieferungen im Ausland bzw. um steuerfreie Ausfuhr- und Kursmünzenlieferungen handelte. Die belangte Behörde vertrat nun im angefochtenen Bescheid die Auffassung, daß sämtlichen Kursmünzenlieferungen die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Z. 8 lit. b UStG 1972 zuzuerkennen wäre. Die vom Beschwerdeführer behaupteten Lieferungen im Ausland hält die belangte Behörde hingegen unter Berufung auf die Berufungsvorentscheidung nicht für erwiesen. 1. Der angefochtene Bescheid enthält eine Aufstellung von Lieferungen, bei denen im Verwaltungsverfahren in Streit stand, ob es sich um nicht steuerbare Lieferungen im Ausland bzw. um steuerfreie Ausfuhr- und Kursmünzenlieferungen handelte. Die belangte Behörde vertrat nun im angefochtenen Bescheid die Auffassung, daß sämtlichen Kursmünzenlieferungen die Umsatzsteuerbefreiung des Paragraph 6, Ziffer 8, Litera b, UStG 1972 zuzuerkennen wäre. Die vom Beschwerdeführer behaupteten Lieferungen im Ausland hält die belangte Behörde hingegen unter Berufung auf die Berufungsvorentscheidung nicht für erwiesen.

Hinsichtlich der Ausfuhrlieferungen steht die belangte Behörde auf dem Standpunkt, daß der Beschwerdeführer über die erfolgte Ausfuhr bei der Versendung der Gegenstände durch die Post keinen geeigneten Ausfuhrnachweis erbracht habe. Eine Postaufgabebescheinigung sei nur dann ein geeigneter Ausfuhrnachweis, wenn der ohnedies spärliche Inhalt mit dem der Faktura übereinstimme. Da für die beanstandeten Ausfuhrlieferungen, welche laut Faktura einen Wert zwischen S 280.000,-- und S 968.000,-- gehabt hätten, nur Postaufgabebescheine hätten vorgelegt werden können, welche gar keine Wertangaben oder nur solche zwischen S 20,-- und S 10.000,-- aufwiesen, sei die Versendung der fakturierten Gegenstände in das Ausland nicht nachgewiesen.

Nun seien aber wohl Fälle denkbar, in denen es bei der Versendung von Waren durch Wertbriefe unmöglich wäre, den tatsächlichen Wert der Ware der Versendung zugrunde zu legen, da die zulässigen Wertangaben bei Auslandsversendungen limitiert seien. Der zulässige Höchstbetrag der Wertangabe bei Versendungen nach Liechtenstein und in die Schweiz betrage S 57.155,--. Da alle beanstandeten Lieferungen den zulässigen Höchstbetrag überstiegen, hätte der Beschwerdeführer die Möglichkeit einer Teilversendung ausschöpfen müssen. Erst dann, wenn eine weitere Aufteilung der versendeten Waren auf einzelne Teilsendungen ohne Wertverlust nicht mehr möglich gewesen und das zulässige Limit immer noch nicht unterschritten worden wäre, wäre es dem Beschwerdeführer auf Grund der im Weltpostvertrag (Hinweis auf die Kundmachung BGBl. Nr. 504/1981) enthaltenen Bestimmungen unmöglich gewesen, den den zulässigen Höchstbetrag übersteigenden tatsächlichen Wert der versendeten Ware anzugeben. In diesem Fall - und nur in diesem - erscheine es möglich, durch Angabe des Wertlimits trotz Wertdifferenzen in Postaufgabeschein und Faktura den für die Umsatzsteuerfreiheit von Exportlieferungen geforderten Ausfuhrnachweis zu erbringen. Da der Beschwerdeführer für die postalischen Auslandsversendungen keinen (geeigneten) Ausfuhrnachweis erbracht habe, lägen hinsichtlich dieser Lieferungen die gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 UStG 1972 geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vor. Nun seien aber wohl Fälle denkbar, in denen es bei der Versendung von Waren durch Wertbriefe unmöglich wäre, den tatsächlichen Wert der Ware der Versendung zugrunde zu legen, da die zulässigen Wertangaben bei Auslandsversendungen limitiert seien. Der zulässige Höchstbetrag der Wertangabe bei Versendungen nach Liechtenstein und in die Schweiz betrage S 57.155,--. Da alle beanstandeten Lieferungen den zulässigen Höchstbetrag überstiegen, hätte der Beschwerdeführer die Möglichkeit

einer Teilversendung ausschöpfen müssen. Erst dann, wenn eine weitere Aufteilung der versendeten Waren auf einzelne Teilsendungen ohne Wertverlust nicht mehr möglich gewesen und das zulässige Limit immer noch nicht unterschritten worden wäre, wäre es dem Beschwerdeführer auf Grund der im Weltpostvertrag (Hinweis auf die Kundmachung Bundesgesetzblatt Nr. 504 aus 1981,) enthaltenen Bestimmungen unmöglich gewesen, den den zulässigen Höchstbetrag übersteigenden tatsächlichen Wert der versendeten Ware anzugeben. In diesem Fall - und nur in diesem - erscheine es möglich, durch Angabe des Wertlimits trotz Wertdifferenzen in Postaufgabeschein und Faktura den für die Umsatzsteuerfreiheit von Exportlieferungen geforderten Ausfuhrnachweis zu erbringen. Da der Beschwerdeführer für die postalischen Auslandsversendungen keinen (geeigneten) Ausfuhrnachweis erbracht habe, lägen hinsichtlich dieser Lieferungen die gemäß Paragraph 7, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1972 geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vor.

Bei den angeblichen Lieferungen an die Firma C wäre zudem unbekannt, wer der tatsächliche Abnehmer der vom Beschwerdeführer über die Firma C versendeten Waren sei. Es wäre daher ungewiß, ob der Beschwerdeführer die Umsatzgeschäfte überhaupt im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen habe. Bei den angeblichen Lieferungen an die Firma C wäre zudem unbekannt, wer der tatsächliche Abnehmer der vom Beschwerdeführer über die Firma C versendeten Waren sei. Es wäre daher ungewiß, ob der Beschwerdeführer die Umsatzgeschäfte überhaupt im Sinne des Paragraph 7, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1972 mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen habe.

2.

a) Die Behauptung des Beschwerdeführers, daß die Lieferungen vom 25. und 28. November 1977 Kursmünzen zum Gegenstand hatten, stellt eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige Neuerung dar. In der der Berufung beigegebenen Aufstellung über die strittigen Lieferungen ist hinsichtlich der beiden Lieferungen im November 1977 nur von "Münzen" die Rede und nicht wie in anderen Fällen von Kursmünzen.

b) Soweit aber der Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren Kursmünzenlieferungen geltend gemacht hatte, kannte ihnen die belangte Behörde ohndies die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Z. 8 lit. b UStG 1972 zu. Dies ist für den Beschwerdeführer auch nachprüfbar: Die in den Umsatzsteuerberechnungen ab Seite 2 des angefochtenen Bescheides ausgewiesenen steuerfreien Umsätze "gemäß § 6 Z. 8 UStG" ergeben sich aus der Summe der in den Umsatzsteuererklärungen ausgewiesenen Kursmünzenumsätze, der strittigen Kursmünzenumsätze und der schätzungsweise als Kursmünzenumsätze behandelten Mehrumsätze laut Seite 126 des angefochtenen Bescheides. b) Soweit aber der Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren Kursmünzenlieferungen geltend gemacht hatte, kannte ihnen die belangte Behörde ohndies die Umsatzsteuerbefreiung des Paragraph 6, Ziffer 8, Litera b, UStG 1972 zu. Dies ist für den Beschwerdeführer auch nachprüfbar: Die in den Umsatzsteuerberechnungen ab Seite 2 des angefochtenen Bescheides ausgewiesenen steuerfreien Umsätze "gemäß Paragraph 6, Ziffer 8, UStG" ergeben sich aus der Summe der in den Umsatzsteuererklärungen ausgewiesenen Kursmünzenumsätze, der strittigen Kursmünzenumsätze und der schätzungsweise als Kursmünzenumsätze behandelten Mehrumsätze laut Seite 126 des angefochtenen Bescheides.

3. Bezüglich der beiden Briefmarkenlieferungen an die Firma O am 1. September 1975 im Betrag von S 335.081,-- und S 601.650,-- hatte der Beschwerdeführer nicht steuerbare Lieferungen im Ausland (in Liechtenstein) geltend gemacht. Die Berufungsvorentscheidung, auf die sich die belangte Behörde in diesem Zusammenhang ausdrücklich bezieht, hielt dem entgegen, daß den vom Beschwerdeführer für seinen Standpunkt ins Treffen geführten zwei Schreiben des O lediglich zu entnehmen sei, daß dieser vom Beschwerdeführer Briefmarken erhalten hätte, nicht aber, daß der Beschwerdeführer Briefmarken im Ausland erworben und weiterverkauft habe. Die Preisangaben wichen in den Schreiben voneinander ab. Die Übernahme der Briefmarken von der Firma F (Vaduz) werde durch keine Rechnung dieser Firma bewiesen. Die Abrechnung der Firma E spreche ohne nähere Bezeichnung von Briefmarken. Es liege auch keine Ausgangsrechnung an die Firma O vor, im Warenausgangsbuch sei die angeblich zu Beginn des Monats September 1975 erfolgte Lieferung erst am Monatsende nachgetragen. Der behauptete nicht steuerbare Auslandsumsatz sei somit durch nichts bewiesen.

Diese Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung erachtete die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid für überzeugend. Sie fügte ihnen hinzu, daß der Beschwerdeführer dem Ersuchen der belangten Behörde, O zur Zeugeneinvernahme stellig zu machen, nicht entsprochen habe. Gegen eine Lieferung durch die Firma F in

Liechtenstein spreche nicht nur der Mangel schriftlicher Unterlagen und die Aussage des Verwaltungsrates der Firma F, Briefmarken seien nur vermittelt worden, sondern auch die Tatsache, daß die Firma F als Sitzfirma in Liechtenstein keine Geschäftstätigkeit ausübe.

Der Beschwerdeführer vermag nichts aufzuzeigen, was die Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörden entkräften könnte. Denn wenn er die Zahlungen Os an ihn für allein ausschlaggebend hält, verkennt er das Beweisthema: Es geht nicht darum, ob bezahlt, sondern darum, wo geliefert wurde. Daß "das Geschäft im Ausland abgewickelt wurde", wäre zu beweisen gewesen.

4.

a) Bei den restlichen Lieferungen dieses Streitpunktes durfte die belangte Behörde davon ausgehen, daß der Beschwerdeführer die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen anstrebte. Hatte er doch auf Seite 11 der Berufung dargelegt, daß die Lieferungen an O nicht umsatzsteuerbar gewesen wären, daß zwei weitere Lieferungen steuerfreie Kursmünzenlieferungen zum Gegenstand gehabt hätten und daß die übrigen Lieferungen in das Ausland in der Regel mit Wertbrief durchgeführt worden seien. Eine Feststellung des Finanzamtes, daß es sich bei der mit 20. Dezember 1976 fakturierten Lieferung um einen Kommissionsverkauf von im Ausland befindlicher Ware handelte, findet sich entgegen dem Beschwerdevorbringen in den Akten des Verwaltungsverfahrens nicht; der BP-Bericht erwähnt die Lieferung unter den geltend gemachten Exportlieferungen, für die der Beschwerdeführer den Ausfuhrnachweis nicht habe erbringen können.

b) § 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 fordert als Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung, daß der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrundeliegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben muß. Ausländischer Abnehmer ist b) Paragraph 7, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1972 fordert als Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung, daß der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrundeliegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben muß. Ausländischer Abnehmer ist

a) ein Abnehmer, der seinen Wohnsitz (Sitz) außerhalb des Bundesgebietes hat

b) eine Zweigniederlassung oder Organgesellschaft eines im Bundesgebiet ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz außerhalb des Bundesgebietes hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Bundesgebiet befindliche Zweigniederlassung oder Organgesellschaft eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

Die Ausführungen unter Punkt IV. zeigen, daß bei den angeblichen Lieferungen an die Firma C ein ausländischer Abnehmer lediglich vorgetäuscht wurde. Damit ist aber das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung, daß das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen worden sein muß, in den Fällen der angeblichen Lieferungen an die Firma C nicht erwiesen. Die Ausführungen unter Punkt römisch vier. zeigen, daß bei den angeblichen Lieferungen an die Firma C ein ausländischer Abnehmer lediglich vorgetäuscht wurde. Damit ist aber das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung, daß das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen worden sein muß, in den Fällen der angeblichen Lieferungen an die Firma C nicht erwiesen.

c) Neben den Kursmünzenlieferungen (Punkt 2), den Auslandslieferungen (Punkt 3) und den "Ausfuhrlieferungen an die Firma C" (Punkt 4 b) sind nur noch zwei Ausfuhrlieferungen zu beurteilen, die der Beschwerdeführer 1977 tätigte. Es handelt sich in beiden Fällen um Münzlieferungen mit Wertbriefen. Die erste Lieferung über einen Rechnungsbetrag von S 280.000,-- ging an eine Schweizer Firma, die zweite Lieferung über einen Rechnungsbetrag von S 380.000,-- an eine liechtensteinische Firma.

Die belangte Behörde hält die Aufgabescheine für die Wertbriefe auf Grund der von den Rechnungsbeträgen abweichenden Wertangaben (jeweils S 6.020,--) als unzureichende Ausfuhrnachweise im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 2 UStG 1972 in Verbindung mit Abs. 2 der Gesetzesstelle. Sie mißt damit den Wertangaben eine Bedeutung bei, die ihnen in Anbetracht der postrechtlichen Vorschriften nicht beigelegt werden kann. Die belangte Behörde hält die Aufgabescheine für die Wertbriefe auf Grund der von den Rechnungsbeträgen abweichenden Wertangaben (jeweils S 6.020,--) als unzureichende Ausfuhrnachweise im Sinne des Paragraph 7, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1972 in Verbindung mit Absatz 2, der Gesetzesstelle. Sie mißt damit den Wertangaben eine Bedeutung bei, die ihnen in Anbetracht der postrechtlichen Vorschriften nicht beigelegt werden kann.

Für den internationalen Postverkehr galt im Jahre 1977 noch der am 5. Juli 1974 zu Lausanne abgeschlossene

Welpostvertrag (im folgenden kurz "Vertrag" genannt) und für Wertbriefsendungen im besonderen das am selben Tag am selben Ort abgeschlossene Wertbriefabkommen ("Abkommen"); hingewiesen sei auch auf die Genehmigung mit Beschluß des Nationalrates vom 1. April 1976, BGBl. Nr. 470. Das Abkommen ließ es aber durchaus zu, daß der Absender für Wertbriefsendungen Werte angab, die unter dem tatsächlichen Wert der Sendung lagen. Art. 3 § 4 des Abkommens bestimmte ausdrücklich, daß die Wertangabe den tatsächlichen Wert des Inhaltes der Sendung nicht übersteigen durfte, es jedoch gestattet war, nur einen Teil des Wertes anzugeben. Die Absender konnten durchaus daran interessiert sein, von dieser somit ausdrücklich zugelassenen Möglichkeit einer niedrigeren Wertangabe Gebrauch zu machen, weil sich nämlich nach der Wertangabe nicht nur der Ersatzanspruch gegen die Postverwaltungen bei Verlust und dergleichen bestimmte (Art. 10 § 2 des Abkommens), sondern auch die Wertgebühr bemaß (Art. 7 §§ 1 und 2 des Abkommens); so führte denn auch der Beschwerdeführer Kostenersparnisgründe für die geringeren Wertangaben ins Treffen. Abgesehen davon durfte bei Wertbriefsendungen in das Ausland - wie eben nach Liechtenstein und in die Schweiz durch die Postverwaltungen die Wertangabe auch bei höherwertigen Sendungen auf einen bestimmten Betrag beschränkt werden (Art. 3 § 2 des Abkommens), womit sich offenbar die einzelnen Postverwaltungen gegen hohe Ersatzansprüche absichern wollten. In solchen Fällen - beide noch strittigen Lieferungen zählen dazu - durfte der Absender gar keine dem tatsächlichen Wert entsprechenden Wertangaben machen. Für den internationalen Postverkehr galt im Jahre 1977 noch der am 5. Juli 1974 zu Lausanne abgeschlossene Welpostvertrag (im folgenden kurz "Vertrag" genannt) und für Wertbriefsendungen im besonderen das am selben Tag am selben Ort abgeschlossene Wertbriefabkommen ("Abkommen"); hingewiesen sei auch auf die Genehmigung mit Beschluß des Nationalrates vom 1. April 1976, Bundesgesetzblatt, Nr. 470. Das Abkommen ließ es aber durchaus zu, daß der Absender für Wertbriefsendungen Werte angab, die unter dem tatsächlichen Wert der Sendung lagen. Artikel 3, Paragraph 4, des Abkommens bestimmte ausdrücklich, daß die Wertangabe den tatsächlichen Wert des Inhaltes der Sendung nicht übersteigen durfte, es jedoch gestattet war, nur einen Teil des Wertes anzugeben. Die Absender konnten durchaus daran interessiert sein, von dieser somit ausdrücklich zugelassenen Möglichkeit einer niedrigeren Wertangabe Gebrauch zu machen, weil sich nämlich nach der Wertangabe nicht nur der Ersatzanspruch gegen die Postverwaltungen bei Verlust und dergleichen bestimmte (Artikel 10, Paragraph 2, des Abkommens), sondern auch die Wertgebühr bemaß (Artikel 7, Paragraphen eins und 2 des Abkommens); so führte denn auch der Beschwerdeführer Kostenersparnisgründe für die geringeren Wertangaben ins Treffen. Abgesehen davon durfte bei Wertbriefsendungen in das Ausland - wie eben nach Liechtenstein und in die Schweiz durch die Postverwaltungen die Wertangabe auch bei höherwertigen Sendungen auf einen bestimmten Betrag beschränkt werden (Artikel 3, Paragraph 2, des Abkommens), womit sich offenbar die einzelnen Postverwaltungen gegen hohe Ersatzansprüche absichern wollten. In solchen Fällen - beide noch strittigen Lieferungen zählen dazu - durfte der Absender gar keine dem tatsächlichen Wert entsprechenden Wertangaben machen.

Nach § 7 Abs. 2 UStG 1972 sind auch Postaufgabebescheinigungen Ausfuhrnachweise. Besondere Anforderungen an die Postaufgabebescheinigungen stellt das Umsatzsteuergesetz nicht auf. Es kann aber dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, daß er, wenn er schlechthin nur an den Begriff der Postaufgabebescheinigung anknüpft, Wertangaben eine Bedeutung beimißt, die nach den postrechtlichen Vorschriften nicht (in tatsächlicher Höhe) gemacht werden müssen oder gar nicht gemacht werden dürfen. Das Bild rundet sich, wenn man berücksichtigt, daß Wertgegenstände wie Münzen auch in Einschreibbriefen aufgegeben werden durften (Art. 19 § 16, Art. 40 § 3 des Vertrages). Es unterblieb dann jede Wertangabe, ohne daß dem Aufgabeschein (Art. 40 § 2) die Eigenschaft einer Postaufgabebescheinigung im Sinne des § 7 Abs. 2 UStG 1972 abgesprochen werden könnte. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes hat daher die Abgabenbehörde anhand anderer Sachverhaltselemente als den Wertangaben auf den Postaufgabescheinen, insbesondere anhand des Zeitpunktes der Postaufgabe im Verhältnis zum behaupteten Zeitpunkt der Lieferung und auf Grund des angegebenen Empfängers, zu beurteilen, ob sich die Postaufgabebescheinigung als Nachweis für die Versendung des Gegenstandes in das Ausland eignet. IX. Die belangte Behörde hat somit bezüglich der zwei Ausfuhrlieferungen des Jahres 1977 mit den Rechnungsbeträgen von S 280.000,- und S 380.000,- die Rechtslage verkannt (siehe Punkt VIII. 4 lit. c). Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er die Umsatzsteuer für 1977 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Im übrigen aber war die Beschwerde aus den in den Punkten I bis VIII angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Nach Paragraph 7, Absatz 2, UStG 1972 sind auch Postaufgabebescheinigungen Ausfuhrnachweise. Besondere Anforderungen an die Postaufgabebescheinigungen stellt das Umsatzsteuergesetz nicht auf. Es kann aber dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, daß er, wenn er schlechthin nur an den Begriff der

Postaufgabebescheinigung anknüpft, Wertangaben eine Bedeutung beimißt, die nach den postrechtlichen Vorschriften nicht (in tatsächlicher Höhe) gemacht werden müssen oder gar nicht gemacht werden dürfen. Das Bild rundet sich, wenn man berücksichtigt, daß Wertgegenstände wie Münzen auch in Einschreibbriefen aufgegeben werden durften (Artikel 19, Paragraph 16,, Artikel 40, Paragraph 3, des Vertrages). Es unterblieb dann jede Wertangabe, ohne daß dem Aufgabeschein (Artikel 40, Paragraph 2,) die Eigenschaft einer Postaufgabebescheinigung im Sinne des Paragraph 7, Absatz 2, UStG 1972 abgesprochen werden könnte. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes hat daher die Abgabenbehörde anhand anderer Sachverhaltselemente als den Wertangaben auf den Postaufgabescheinen, insbesondere anhand des Zeitpunktes der Postaufgabe im Verhältnis zum behaupteten Zeitpunkt der Lieferung und auf Grund des angegebenen Empfängers, zu beurteilen, ob sich die Postaufgabebescheinigung als Nachweis für die Versendung des Gegenstandes in das Ausland eignet. römisch neun. Die belangte Behörde hat somit bezüglich der zwei Ausfuhrlieferungen des Jahres 1977 mit den Rechnungsbeträgen von S 280.000,-- und S 380.000,-- die Rechtslage verkannt (siehe Punkt römisch acht. 4 Litera c.). Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er die Umsatzsteuer für 1977 betrifft, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Im übrigen aber war die Beschwerde aus den in den Punkten römisch eins bis römisch acht angeführten Gründen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens - es wurde eine umfangreiche Beschwerde eingebracht, dazu eine eingehende Gegenschrift erstattet und dieser in einer ausführlichen Replik erwidert - und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt, konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG ungeachtet des Antrages des Beschwerdeführers von einer Verhandlung absehen. Da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens - es wurde eine umfangreiche Beschwerde eingebracht, dazu eine eingehende Gegenschrift erstattet und dieser in einer ausführlichen Replik erwidert - und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt, konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG ungeachtet des Antrages des Beschwerdeführers von einer Verhandlung absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Bei der Kostenentscheidung war zu berücksichtigen, daß der Schriftsatzaufwandersatz mit S 9.270,-- pauschaliert ist, daß weiters durch den Verwaltungsgerichtshof kein Kostenersatz für die bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu entrichtenden Stempelgebühren zuerkannt werden konnte und daß schließlich für die einer zweckmäßigen Rechtsverfolgung dienende Replik zur Gegenschrift die Eingabengebühr pro Ausfertigung und nicht je Bogen zu entrichten war. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243. Bei der Kostenentscheidung war zu berücksichtigen, daß der Schriftsatzaufwandersatz mit S 9.270,-- pauschaliert ist, daß weiters durch den Verwaltungsgerichtshof kein Kostenersatz für die bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu entrichtenden Stempelgebühren zuerkannt werden konnte und daß schließlich für die einer zweckmäßigen Rechtsverfolgung dienende Replik zur Gegenschrift die Eingabengebühr pro Ausfertigung und nicht je Bogen zu entrichten war.

Wien, am 24. November 1987

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1986140098.X00

Im RIS seit

13.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

07.12.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at