

TE Vwgh Erkenntnis 1985/3/6 84/13/0235

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 06.03.1985

Index

Abgabenverfahren

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §119

BAO §167

BAO §184 Abs1

1. BAO § 119 heute
2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerde des Dr. HW in W, vertreten durch Dr. Erich Hermann, Rechtsanwalt in Wien I, Wollzeile 6-8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Juni 1984, Zl. 6/1-1357/82, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1976 bis 1979, Einkommensteuer für die Jahre 1976 bis 1980 und Gewerbesteuer für die Jahre 1977 bis 1979, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerde des Dr. HW in W, vertreten durch Dr. Erich Hermann, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Wollzeile 6-8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Juni 1984, Zl. 6/1-1357/82, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1976 bis 1979, Einkommensteuer für die Jahre 1976 bis 1980 und Gewerbesteuer für die Jahre 1977 bis 1979, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte in den Streitjahren Einkünfte als selbständiger Zahnarzt, aus einem Hutgeschäft, aus Firmenbeteiligungen und aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahre 1981 fand beim Beschwerdeführer eine den Zeitraum 1976 bis 1979 umfassende Betriebsprüfung statt, zu deren Beginn er Selbstanzeige erstattete und berichtigte Vermögensteuererklärungen ab dem 1. Jänner 1971 vorlegte, weil der Bargeldbestand in den ursprünglichen Vermögensteuererklärungen nicht richtig enthalten gewesen sei.

Mit Rücksicht auf die ungeklärte Herkunft jener S 2,650.000,--, um welche der Bargeldbestand in der berichtigten Vermögensteuererklärung des Beschwerdeführers zum 1. Jänner 1979 höher angegeben war als in der ersten Erklärung, nahm der Prüfer eine Vermögenszuwachsrechnung für den Zeitraum 1. Jänner 1976 bis 31. Dezember 1979 vor, wobei er eine ungedeckte Differenz von S 1,780.000,-- feststellte, in welchem Betrag die Kosten der Lebenshaltung für die Familie des Beschwerdeführers und andere Ausgaben der Privatsphäre noch nicht enthalten waren. Zur Aufklärung dieser Unterdeckung brachte der Beschwerdeführer vor, er habe von seinem 1963 verstorbenen Vater eine sehr wertvolle Briefmarkensammlung geerbt, die er in den Jahren 1976 bis 1980 um insgesamt S 3,200.000,-- verkauft habe, wobei die Erlöse im einzelnen S 400.000,-- im Jahre 1976, S 2,000.000,-- im Jahre 1978, S 400.000,-- im Jahre 1979 und S 400.000,-- im Jahre 1980 betragen hätten.

Auf Grund dieser Behauptung des Beschwerdeführers wurde im Zuge der Betriebsprüfung ermittelt, ob die Erbschaft einer so bedeutenden Briefmarkensammlung und deren Verkauf nachgewiesen werden könne, und ob die dazu abgelegten Zeugenaussagen Hinweise, insbesondere auf den Wert der Sammlung, ergäben. Da sich auch eine Überprüfung in speziell philatelistischer Hinsicht als erforderlich erwies, wurde ein weiteres, seit vier Jahrzehnten mit Philatelie beschäftigtes Prüfungsorgan herangezogen.

Zur Frage der Erbschaft stellten die Prüfer nach Wiedergabe des diesbezüglichen Inhaltes des Verlassenschaftsaktes in Tz 12 ihres Berichtes fest:

„Eine derart wertvolle Briefmarkensammlung scheint ... in der Verlassenschaft nicht auf, obgleich ein derartiges Objekt auch im Zeitpunkt des Todes ... einen enormen Wert gehabt haben müßte. Jedenfalls wären die Freigrenzen im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes wie auch des Vermögensteuergesetzes überzogen gewesen. In diesem Zusammenhang ist augenfällig, daß selbst minimalste Wertgegenstände in der Verlassenschaftsaufstellung ihren Niederschlag finden, woraus auf eine exakte Vollständigkeit geschlossen werden kann.

Außerdem geht der Abgabepflichtige bei seiner ... Aussage ..., daß sich die Briefmarken im Erbübereinkommen 1964 unter den Begriff ‚Fahrnisse‘ subsumieren, vollkommen fehl, da sich diese Bezeichnung ausschließlich auf die im Abschnitt I des Erbübereinkommens angeführte ‚komplette Wohnungseinrichtung‘ bezieht. Außerdem geht der Abgabepflichtige bei seiner ... Aussage ..., daß sich die Briefmarken im Erbübereinkommen 1964 unter den Begriff ‚Fahrnisse‘ subsumieren, vollkommen fehl, da sich diese Bezeichnung ausschließlich auf die im Abschnitt römisch eins des Erbübereinkommens angeführte ‚komplette Wohnungseinrichtung‘ bezieht.

...“

In Tz 13 wird dann zur Frage des Verkaufsnachweises festgehalten, der Beschwerdeführer habe Namen und Anschrift der Käufer nicht angeben können.

In der nachfolgenden Tz 14 setzt sich der Prüfer mit den insgesamt neun vom Beschwerdeführer nominierten Zeugen auseinander, wobei es hinsichtlich der Gattin und des Sohnes des Beschwerdeführers nur heißt, sie gehörten zum engsten Familienkreis des Abgabepflichtigen. Zu den weiteren Zeugen wird im Bericht ausgeführt:

„a) Dr. KD, öffentlicher Notar in Mödling und Schulkollege von Dr. AW jun. gibt lediglich an, daß der Vater des Abgabepflichtigen seinerzeit eine aus mehreren Alben bestehende Briefmarkensammlung diverser Länder besaß, wobei Altösterreich nahezu vollständig vorhanden war und diese seine persönliche Bewunderung fand. Er bestätigte außerdem, daß er diese Sammlung schon seit seiner Jugendzeit kenne.

Wie festgestellt werden konnte, war dieser Zeuge gleichzeitig mit der Abwicklung der Verlassenschaft und Erstellung des Erbübereinkommens beauftragt.

Abgesehen davon, daß diese Aussage in philatelistischer Hinsicht durch laienhafte Bezeichnung bedeutungslos erscheint, so ist darin keine Behauptung enthalten, daß eine wertvolle Briefmarkensammlung vom Abgabepflichtigen bzw. seinen Brüdern geerbt wurde.

Eine derartige Behauptung wäre auch nach Ansicht der Behörde mit einer korrekten Berufsausübung eines öffentlichen Notars unvereinbar, da ja das Wissen über das Vorhandensein eines derart hohen Wertobjektes zum Todestag unbedingt zu einer entsprechenden Aufnahme in die Verlassenschaft hätte führen müssen.

b) Die Zeugin AW gab handschriftlich bekannt, daß sie von einer großen und schöngepflegten Markensammlung, des verstorbenen AW Kenntnis hatte, welche den Söhnen als Erbe zufiel und später dem Letztüberlebenden verblieb.

Da die Betriebsprüfung berechnete Zweifel zu haben glaubte, daß eine vollkommen außenstehende Person über Erbübereinkommen etc. Kenntnis haben sollte, wurde die Zeugin diesbezüglich befragt. In der Niederschrift ... mußte sie hierauf auch zugeben, daß ihr der Text der eidesstattlichen Erklärung vom Hauseigentümer Dr. HW aufgesetzt und ihr zur eigenhändigen Abschrift vorgelegt wurde, was nach Ansicht der Betriebsprüfung einer nicht gerade korrekten Handlungsweise entspricht.

Da die Zeugin erklärt, von Briefmarken keine Ahnung zu haben, aber die Sammlung als groß und schöngepflegt bezeichnet, ist ihre Aussage für die Wahrheitsfindung ohnehin bedeutungslos.

c)-d) Was die Zeuginnen JW, die Schwägerin des Abgabepflichtigen, und seine 93-jährige Tante Frau SL betrifft, so kann sich die Betriebsprüfung kaum des Eindrucks erwehren, daß auch hier der Abgabepflichtige richtungsweisend textiert hat. Auffallend ist vor allem in beiden Zeugenerklärungen der im allgemeinen Sprachgebrauch nicht übliche Ausdruck ‚Fahrnisse‘, welchen Dr. HW 4-mal selbst in den mit aufgenommenen Niederschriften gebrauchte.

Wie auch immer, so irrt die Zeugin JW, wenn sie - was anzunehmen ist - der ihr vorgelegten Textierung folgt und erklärt, daß sich die Briefmarkensammlung unter den ‚gesamten Fahrnissen‘ des Erbschaftsübereinkommens befand. Diese Auffassung vertrat auch der Abgabepflichtige in der Niederschrift vom 5. Dezember 1980, welche jedoch bereits vorher in diesem Bericht widerlegt wurde.

Wenn außerdem noch die sehr betagte Tante des Abgabepflichtigen in ihrer eidesstattlichen Erklärung von einer nahezu kompletten Österreich-Ungarn-Sammlung spricht und später mit Niederschrift vom 23. Juni 1981 zugibt, weder jemals Interesse für die Philatelie bekundet zu haben, noch sich selbst um die umstrittene Briefmarkensammlung gekümmert, ja sie nicht einmal gesehen zu haben, kann daraus der Wert der vorgelegten Zeugenaussagen bemessen werden. Daß selbstverständlich auch hier die ‚anderen Fahrnisse‘ im Zusammenhang mit dem Erbübereinkommen Erwähnung finden, sei nur am Rande bemerkt.

e) Der Zeuge OStR. Mag. RS, Prof.i.R., der Bruder von Frau JW, bestätigte lediglich, daß sich der Verstorbene mit Philatelie beschäftigt hat und die Briefmarken mittels Falz in vermutlich selbstangefertigte Albenblättern aufbewahrte.

Über die Erbangelegenheit sei er von seiner Schwester JW informiert worden, wobei von der Betriebsführung auf die bereits bei dieser Zeugin gemachten Feststellungen hingewiesen wird.

f) Der 89-jährige Zeuge Dipl. Ing. S, Prof.i.R., ist der Einzige, der sich überhaupt - allerdings zuletzt vor 35 Jahren und früher - mit dem Sammeln von Postwertzeichen beschäftigt hat. Allerdings kann auch er bei näherer Befragung ... über den Wert der Briefmarkensammlung keine auch nur ungefähre Bestimmung geben, obwohl er in seiner eidesstattlichen Erklärung vom 19. April 1981 die Bezeichnungen ‚umfangreich‘, ‚sehr schön‘ und vor allem ‚sehr wertvoll‘ gebrauchte. Weiters berichtete der Zeuge seine ursprüngliche eidesstattliche Erklärung dahingehend, daß er nur vermute, daß die gegenständliche Briefmarkensammlung von den Söhnen geerbt wurde. Wenn nun dieser Zeuge aussagt, daß er philatelistische Spitzenwerte, wie Wipa- und Rennerblock; sowie Dollfußmarke 1936 gesehen habe und der Verstorbene auf diese Werte ‚besonders stolz‘ war, so wird nachfolgend auf den für diese unbestritten als Spitzenwerte geltenden Objekte im Bezug auf den möglichen Verkaufspreis noch hingewiesen werden. Daß dem Zeugen erinnerlich ist, daß die älteren Marken gefalzt waren und die modernen Marken - soweit er sich wieder erinnert - gesteckt waren, wäre von erheblicher Bedeutung für die Bewertung von postfrischen Wertzeichen, weil der Falz den erzielbaren Verkaufspreis wesentlich vermindert.“

Tz 15 bis 18 des Betriebsprüfungsberichtes enthalten, ausgehend von aus den obigen Überlegungen abgeleiteten

Zweifeln an der Glaubwürdigkeit der Darstellung des Beschwerdeführers, deren philatelistische Beurteilung wobei einleitend festgestellt wird, daß sowohl der Beschwerdeführer als auch sein Steuerberater als philatelistische Laien anzusehen seien. Das zeige sich etwa daran, daß der Beschwerdeführer von einem „Dollfuß-Block“ in seiner Sammlung gesprochen habe, obwohl ein derartiger Block nie herausgegeben worden sei, aber auch in der offenbaren Unkenntnis über die enormen Wertunterschiede einzelner älterer Marken durch Typenverschiedenheiten, wobei deren exakte Bestimmung auch langjährigen Sammlern schwerfalle. So stelle sich auch der Begriff einer „kompletten Österreichsammlung“, die der Beschwerdeführer verkauft haben wolle, und deren pauschale Bewertung mit S 2,000.000,-- ohne Beiziehung eines Schätz-meisters als „absurd und laienhaft“ dar. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer weder das Vorhandensein noch die Art der Zusammensetzung und den Verkauf der Sammlung nach-gewiesen habe, wäre selbst bei komplettem Bestand einer zweifachen (postfrisch und gestempelt) österreichischen Normalsätzesammlung und deren Verkauf en bloc nur ein Bruchteil des Schätzwertes von S 1,241.000,-- zu erzielen gewesen. Ähnliches gelte für den Verkauf der anderen Teile der behaupteten Sammlung. Der Beschwerdeführer habe nicht einmal die genaue Zahl der vorhanden gewesenen Alben angeben können, doch habe er, obwohl er sich nur an einige österreichische Spitzenwerte erinnern zu können glaubte, später eine umfangreiche Aufstellung vorgelegt, in welcher er die sichtlich fiktiv erarbeiteten DM-Werte aus dem Michel-Katalog mit S 7,25 multipliziert habe. Ein Händler aber würde für gute Sammlungen beim Kauf en bloc nur S 1,-- pro Michel-Mark bezahlen. Im Gegensatz zu seiner Aufwertung der Sammlung in dieser Aufstellung stehe der Beschwerdeführer für die Frage der Vermögensbesteuerung auf dem Standpunkt, daß für die Ermittlung des gemeinen Wertes nur 10 % des Michel-katalog-Wertes anzusetzen wäre, weshalb eine Aufnahme der Briefmarkensammlung in die Vermögensteuererklärungen nicht stattgefunden habe.

Auf Grund dieser Beweisführung vertrat der Prüfer in Tz 19 des Berichtes die Auffassung, daß der ungedeckte Vermögenszuwachs aus bisher nicht versteuerten Einkünften des Beschwerdeführers stamme. Bei der Höhe der Hinzurechnung und bei deren Aufteilung auf die einzelnen Jahre im Prüfungszeitraum ging die Betriebsprüfung von den berichtigten Vermögensteuererklärungen des Beschwerdeführers aus und berücksichtigte sie die jährlichen Lebenshaltungskosten mit unteren Grenzwerten:

1976: festgestellte Deckungsdifferenz: 230.000

Hinzurechnung Lebenshaltungskosten: + 500.000

270.000

1977: festgestellte Deckungsdifferenz: 155.000

Hinzurechnung Lebenshaltungskosten: + 150.000

305.000

1978: festgestellte Deckungsdifferenz: -1,394.000

Hinzurechnung Lebenshaltungskosten: + 1,700.000

306.000

1979: festgestellte Deckungsdifferenz: -156.000

Hinzurechnung Lebenshaltungskosten: + 450.000

294.000

Nach Tz 20 des Berichtes erfolgte die Aufteilung der Hinzurechnungen zu den einzelnen Einkünften im Schätzungswege gemäß § 184 BAO, wobei insbesondere eine Verzinsung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) von Geldbeständen angenommen wurde: Nach Tz 20 des Berichtes erfolgte die Aufteilung der Hinzurechnungen zu den einzelnen Einkünften im Schätzungswege gemäß Paragraph 184, BAO, wobei insbesondere eine Verzinsung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) von Geldbeständen angenommen wurde:

Aufteilung der Hinzurechnung

1976:

Einkünfte aus selbst. Arbeit 200.000

Gewerbebetrieb -

VuV 50.000Vurömisch fünf 50.000

Kapitalvermögen 250.000

Summe 500.000

1977:

Einkünfte aus selbst. Arbeit -

Gewerbebetrieb -

VuV 50.000Vurömisch fünf 50.000

Kapitalvermögen 100.000

Summe 150.000

1978:

Einkünfte aus selbst. Arbeit 900.000

Gewerbebetrieb 254.237,29

VuV 200.000Vurömisch fünf 200.000

Kapitalvermögen 300.000

Vereinnahme USt aus Gewerbebetrieb 45.762,71

Summe 1,700.000

1979:

Einkünfte aus selbst. Arbeit -

Gewerbebetrieb -

VuV 200.000Vurömisch fünf 200.000

Kapitalvermögen 250.000

Summe 450.000

Mit Rücksicht auf die Hinzurechnung des nicht gedeckten Vermögenszuwachses, aus der die Betriebsprüfung in ihrem weiteren Bericht die entsprechenden für die Besteuerung erforderlichen Berechnungen ableitete, wurden aus im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung aufgetretenen Unklarheiten bei abgeschlossenen Mietverträgen im Betriebsprüfungsbericht keine weiteren Folgerungen gezogen.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht der Betriebsprüfung an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 1976 bis 1979, die Einkommensteuer 1976 bis 1979 und die Gewerbesteuer 1977 bis 1979.

Ebenfalls unter Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht nahm das Finanzamt auch bei der Erlassung des den Beschwerdeführer betreffenden Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1980 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie den Einkünften aus Kapitalvermögen Hinzurechnungen von je S 200.000,-- vor.

In seinen gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen bestritt der Beschwerdeführer die Berechtigung der vorgenommenen Zuschätzungen und hielt aufrecht, daß der diesen zu Grunde gelegte Vermögenszuwachs aus dem Verkauf der ererbten Briefmarkensammlung, also aus einer Umschichtung innerhalb der Privatsphäre, stamme. In diesem Sinne nahm der Beschwerdeführer ausführlich gegen die im Betriebsprüfungsbericht enthaltene Beweiswürdigung der ersten Instanz Stellung, der auch keine ausreichenden Beweisaufnahmen vorangegangen seien. Die vom Beschwerdeführer geführten Bücher und Aufzeichnungen entsprächen den Vorschriften des § 131 BAO und hätten daher die Vermutung der Richtigkeit für sich. Der Beschwerdeführer legte zum Nachweis der Richtigkeit seiner Behauptungen über den Briefmarkenverkauf seiner Berufung auch weitere Beweise bei, darunter vor allem

ergänzende schriftliche Erklärungen der Zeugen Dipl. Ing. S und Dr. D. In seinen gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen bestritt der Beschwerdeführer die Berechtigung der vorgenommenen Zuschätzungen und hielt aufrecht, daß der diesen zu Grunde gelegte Vermögenszuwachs aus dem Verkauf der ererbten Briefmarkensammlung, also aus einer Umschichtung innerhalb der Privatsphäre, stamme. In diesem Sinne nahm der Beschwerdeführer ausführlich gegen die im Betriebsprüfungsbericht enthaltene Beweismwürdigung der ersten Instanz Stellung, der auch keine ausreichenden Beweisaufnahmen vorangegangen seien. Die vom Beschwerdeführer geführten Bücher und Aufzeichnungen entsprächen den Vorschriften des Paragraph 131, BAO und hätten daher die Vermutung der Richtigkeit für sich. Der Beschwerdeführer legte zum Nachweis der Richtigkeit seiner Behauptungen über den Briefmarkenverkauf seiner Berufung auch weitere Beweise bei, darunter vor allem ergänzende schriftliche Erklärungen der Zeugen Dipl. Ing. S und Dr. D.

In einer Stellungnahme zur Berufung betonte die Betriebsprüfung, daß die unterschiedliche Beurteilung durch den Beschwerdeführer und die Betriebsprüfung insbesondere darin bestehe, daß der betragsmäßig unbestrittene Bargeldzufluß nicht aus dem Verkauf einer Briefmarkensammlung stammen könne.

Zu dieser Stellungnahme gab der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren eine umfangreiche Äußerung ab, welcher er neuerlich weitere Beweisurkunden, darunter ergänzende schriftliche Aussagen seiner Gattin und seines Sohnes anschloß.

Die belangte Behörde führte am 21. November 1983 eine ergänzende Einvernahme des seit 1. Jänner 1982 im Ruhestand befindlichen Zeugen Dr. KD durch. In der Berufungsverhandlung am 14. Dezember 1983 kam es noch zu einer mündlichen Erörterung des Briefmarkenverkaufes mit dem Beschwerdeführer.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers hinsichtlich einer im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht mehr bedeutsamen Frage betreffend die Einkommensteuer 1976 und 1977 teilweise Folge gegeben, die Berufung jedoch im übrigen als unbegründet abgewiesen. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde nach -einer Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufes aus, der Beschwerdeführer habe in der Berufungsverhandlung die verschiedenen, im Sachverhalt ausführlich dargestellten Differenzen nicht aufzuklären vermocht. Er habe nachdrücklich erklärt, daß er seine Aufstellung über die vorhandenen Marken (nachträglich) nach einem antiquarisch gekauften Michel-Katalog des Jahres 1977 erstellt habe. Er habe auch nicht erklären können, warum die Briefmarkensammlung weder in der Verlassenschaftsabhandlung nach seinem verstorbenen Vater noch in den Abhandlungen nach seinen vorverstorbenen-Brüdern enthalten gewesen sei. Befragt über den Käufer der Marken habe er erklärt, daß dieser sich die Marken vor dem Ankauf einige Stunden lang in seinem Büro in seiner Anwesenheit angesehen habe. Er habe Herrn W 1976 bei einer Auktion kennengelernt und ihm seine Telefonnummer genannt. Über einen bereits 1976 getätigten Briefmarkenverkauf habe der Beschwerdeführer nachträglich anhand eines Michel-Katalogs festgestellt, daß er einen höheren Erlös hätte erzielen können oder müssen. Da aber der Verkauf für ihn eine abgeschlossene Angelegenheit gewesen sei, habe er sich dennoch nicht übervorteilt gefühlt, weil er den von ihm erwünschten Erlös erzielt habe; er habe daher weitere Geschäfte mit Herrn Winkler abgewickelt.

Nach Hinweisen auf die Rechtslage und die dazu ergangene höchstgerichtliche Judikatur führte die belangte Behörde weiter begründend aus, die Betriebsprüfer hätten auf Grund des ungeklärten Vermögenszuwachses des Beschwerdeführers zunächst eine Vermögensdeckungsrechnung auf Grund der vom Beschwerdeführer in seiner Selbstanzeige gemachten Angaben erstellt. Auf diese Weise seien die vom Beschwerdeführer selbst genannten Ziffern, deren Herkunft aus dem Erlös von Briefmarkenverkäufen der Beschwerdeführer behauptet habe, den Schätzungen der Prüfer bzw. des Finanzamtes unter der Annahme zu Grunde gelegt worden, daß es sich dabei um vom Beschwerdeführer bisher nicht erklärte Einkünfte handle, die ihm in den Streitjahren zugeflossen seien.

Bei der Beurteilung der entscheidenden Frage, ob der Beschwerdeführer in den Streitjahren tatsächlich aus dem Verkauf von zu seinem Privatvermögen gehörenden Briefmarken insgesamt S 3,200.000,- vereinnahmt habe, habe der Senat u.a. folgende Tatsachen berücksichtigen müssen:

- 1.) Die Markensammlung sei weder in den Verlassenschaftsabhandlungen noch im Erbübereinkommen zwischen den Brüdern angeführt gewesen.
- 2.) Die Markensammlung sei trotz ihres erheblichen Wertes in keiner der Vermögensteuererklärungen angeführt worden.

3.) Der Beschwerdeführer, der sich selbst als Laien auf dem Gebiet der Philatelie bezeichne, habe bei seiner ersten Einvernahme durch die Betriebsprüfung nicht einmal die genaue Zahl der Alben anzugeben gewußt, er sei aber nach seinen eigenen Angaben fast ein Jahr später in der Lage gewesen, nur mit Hilfe eines Michel-Kataloges Listen der ehemals angeblich vorhanden gewesenen Marken zu erstellen.

4.) Der Beschwerdeführer habe unbestritten durch viele Jahre hindurch neben der Briefmarkensammlung auch wesentliche andere Teile seines Vermögens nicht in die Vermögensteuererklärungen aufgenommen.

5.) Der Beschwerdeführer sei nicht in der Lage, jene Personen zu nennen, denen er die Briefmarken angeblich verkauft habe und von denen er dafür angeblich S 3,200.000,-- erhalten habe.

Diesen Tatsachen stünden die Aussagen verschiedener Personen gegenüber, die behaupteten, über das Vorhandensein bzw. teilweise auch über den Wert der Briefmarken Bescheid zu wissen. Hier seien vor allem die Aussagen des ehemaligen Notars Dr. D zu erwähnen, der im Zuge des Rechtsmittelverfahrens Angaben gemacht habe, die mit seinen Handlungen während der Zeit, in der er noch aktiv als Notar tätig gewesen sei, nicht vereinbar seien. Dazu führte die belangte Behörde nach Wiedergabe mehrerer die rechtliche Stellung von Notaren betreffender Gesetzesstellen aus, es könne als sicher angenommen werden, daß Dr. D gewußt habe, daß die im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung abgegebenen Vermögenserklärungen der Berechnung der Erbschaftssteuer zu Grunde gelegt würden. Er habe daher wissen müssen, daß bei Angabe einer unvollständigen Erklärung über das Verlassenschaftsvermögen staatliche Gesetze verletzt und Steuerhinterziehungen ermöglicht würden. Nach Ansicht des Senates könnte ausgeschlossen werden, daß ein Notar trotz seines Wissens eine unvollständige Vermögenserklärung sanktioniere, weil er damit ja eindeutig gegen seinen Eid gehandelt hätte. Wenn er nun, da er den Beruf des Notars nicht mehr ausübe, eine Erklärung abgebe, durch die er einem Bekannten zu helfen vermeine, so könne einer derartigen Erklärung nach Ansicht des Senates nur eine geringere Bedeutung zugemessen werden als Handlungen, die während der Geltung des abgelegten Eides gesetzt worden seien. Der Senat sei deshalb überzeugt, daß es sich bei den im Zuge des vorliegenden Verfahrens von Dr. D zu Gunsten des Beschwerdeführers abgegebenen Erklärungen um Gefälligkeitserklärungen handle, denen höchstens insoweit eine entscheidungswesentliche Bedeutung zugemessen werden könne, als man einer Person, der es sogar gelinge, einen Notar zur Abgabe von Erklärungen zu bringen, die ihn als nicht dem Eid entsprechend tätig geworden erscheinen ließen, durchaus zutrauen könne, auch andere Zeugen dazu zu überreden, Erklärungen abzugeben, die sie zur Stützung ihrer ansonsten unbewiesenen Behauptungen verwenden wolle.

Diese Beurteilung der Aussage des Dr. D werde durch die Aussagen anderer vom Beschwerdeführer genannter „Zeugen“ gestützt, denn aus deren Aussagen könne aus den vom Betriebsprüfer dargelegten Gründen keinesfalls geschlossen werden, daß sie tatsächlich gewußt hätten, ob der Beschwerdeführer eine Briefmarkensammlung im angegebenen Wert besessen habe, bzw. daß er eine solche Sammlung tatsächlich um den angegebenen Preis verkauft habe. Gerade bei der entscheidenden Frage des Nachweises des Zuflusses von S 3,200.000,-- aus einem Briefmarkenverkauf aber seien an die Beweise strengste Anforderungen zu stellen, weil die Behauptung dieses Verkaufes an Unbekannte im Hinblick auf das Verhalten des Beschwerdeführers (Nichterklärung im Rahmen der Verlassenschaft und in den Vermögensteuererklärungen) berechnete Zweifel an seinen Angaben begründeten. Es sei nämlich mit Sicherheit auszuschließen, daß ein versierter Geschäftsmann wie der Beschwerdeführer, der jedoch nach seinen Angaben auf dem Gebiet der Philatelie ein Laie sei, derartige Werte an Unbekannte verkaufe, ohne sich zuvor über den tatsächlichen Wert Klarheit zu verschaffen. Schon gar nicht erscheine es aber glaubhaft, daß jemand dann, wenn er daraufkomme, daß er von einem Unbekannten einen geringeren als den tatsächlichen Wert eines Teiles seiner Sammlung erhalten habe, einen wesentlich größeren Teil dieser Sammlung wieder an diesen Unbekannten verkaufe. Dies alles auch unter dem Gesichtspunkt, daß ja dem Beschwerdeführer im Falle der Richtigkeit seiner Behauptungen auf Grund seiner Besuche von Auktionen sowie des Studiums des Michel-Kataloges bewußt sein mußte, daß für Briefmarken der gleichen Art auf Grund besonderer Umstände sehr verschiedene Preise erzielt werden könnten. Andererseits sei aber auch - und auch hier könne sich der Senat den Ausführungen des Betriebsprüfers, der während der Sitzung durchaus den Eindruck eines auf dem Gebiet der Philatelie bewanderten Sammlers gemacht habe, anschließen - kaum anzunehmen, daß jemand in relativ kurzer Zeit ohne Zuhilfenahme von Expertisen Sammlungsstücke im angegebenen Wert kaufe.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringe, daß der Wert einer bereits verkauften Sammlung auch von einem Fachmann nicht mehr festgestellt werden könne, dies insbesondere im Hinblick auf die sehr unterschiedliche Bewertung der

einzelnen Marken auf Grund bestimmter Besonderheiten, so sei ihm durchaus beizupflichten. Die vom Prüfer erstellte Expertise habe auch nicht dazu gedient, den Wert der Marken festzustellen - hiezu wäre sie nie geeignet gewesen, da ja der Beschwerdeführer selbst nicht einmal gewußt habe, wieviele Alben er verkauft haben wolle - sondern diese Expertise habe lediglich der Untermauerung der Feststellung der Prüfer gedient, daß die Angaben des Beschwerdeführers über den Verkauf, über die Wertermittlung und über den Umfang der -Sammlung unglaublich seien.

Schließlich aber habe der Senat auch dem Umstand Bedeutung beimessen müssen, daß es der Beschwerdeführer unterlassen habe, die Markensammlung, über deren Wert er sich bei Zutreffen seiner Angaben bereits seit dem Verlassenschaftsverfahren habe klar sein müssen, in die Vermögensteuererklärungen aufzunehmen. Die von ihm hiezu als Entschuldigung vorgebrachten Gründe, nämlich, daß der gemeine Wert geringer gewesen sei als der erzielte Verkaufspreis, könnten nicht als stichhältig angesehen werden, denn der gemeine Wert werde gemäß § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; der gemeine Wert sei somit bei einem Wirtschaftsgut, das als Sammelobjekt in Betracht komme, jener Preis, der von einem daran Interessierten (Liebhaber, Spekulant) im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bezahlt werde. Denn auch Spekulanten, aber auch Personen, die ihr Geld in Briefmarken anlegen wollten, würden - vor allem bei Werten in der Größenordnung wie im Beschwerdefall - ihre Preisvorstellungen nach dem Liebhaberpreis richten, da ja erst das Vorhandensein von Liebhabern (Sammlern) Briefmarken einen über den Papier- oder Nominalwert hinausgehenden Wert verschaffe. Dazu komme noch, daß es auf dem Gebiet der Philatelie - auch dem Beschwerdeführer bekannte - Hilfsmittel zur Wertermittlung gebe. Schließlich aber habe der Senat auch dem Umstand Bedeutung beimessen müssen, daß es der Beschwerdeführer unterlassen habe, die Markensammlung, über deren Wert er sich bei Zutreffen seiner Angaben bereits seit dem Verlassenschaftsverfahren habe klar sein müssen, in die Vermögensteuererklärungen aufzunehmen. Die von ihm hiezu als Entschuldigung vorgebrachten Gründe, nämlich, daß der gemeine Wert geringer gewesen sei als der erzielte Verkaufspreis, könnten nicht als stichhältig angesehen werden, denn der gemeine Wert werde gemäß Paragraph 10, Absatz 2, Bewertungsgesetz durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; der gemeine Wert sei somit bei einem Wirtschaftsgut, das als Sammelobjekt in Betracht komme, jener Preis, der von einem daran Interessierten (Liebhaber, Spekulant) im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bezahlt werde. Denn auch Spekulanten, aber auch Personen, die ihr Geld in Briefmarken anlegen wollten, würden - vor allem bei Werten in der Größenordnung wie im Beschwerdefall - ihre Preisvorstellungen nach dem Liebhaberpreis richten, da ja erst das Vorhandensein von Liebhabern (Sammlern) Briefmarken einen über den Papier- oder Nominalwert hinausgehenden Wert verschaffe. Dazu komme noch, daß es auf dem Gebiet der Philatelie - auch dem Beschwerdeführer bekannte - Hilfsmittel zur Wertermittlung gebe.

Schließlich spreche auch der Umstand, daß der Beschwerdeführer keine konkreten Angaben über die angeblichen Verkäufer (gemeint wohl: Käufer) machen könne, und daß er nach seinen Angaben auf Grund von Auktionsbesuchen wissen konnte, daß bei einem Verkauf im Dorotheum relativ gute Preise erzielt werden könnte, dagegen, daß diese Verkäufe tatsächlich stattgefunden hätten. Dazu komme noch, daß der Beschwerdeführer, wie aus seiner Selbstanzeige hervorgehe, keinesfalls zu jenen Personen zähle, die mit Akribie ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkämen, daß er vielmehr durch Jahre hindurch unbestritten wesentliche Vermögensbestände verschwiegen habe. Unter all diesen Umständen könne der Senat den Überlegungen der Betriebsprüfung nicht entgegenreten, die dahin gipfelten, daß der Beschwerdeführer keinerlei Beweis für den tatsächlichen Zufluß der S 3,200.000,-- aus dem Verkauf von Briefmarken erbracht habe. Gehe man aber davon aus, daß der Beschwerdeführer die von ihm angegebenen S 3,200.000,-- nicht aus erklärten Einkünften bezogen habe, dann müsse man es auch für unbedeutend halten, ob nun die Lebenshaltungskosten mehr oder weniger genau angenommen worden seien, denn hier könne es sich nur um Marginaldifferenzen handeln, die ein Steuerpflichtiger, der die Behörde zur Schätzung zwingt, in Kauf nehmen müsse.

Was schließlich die Hinweise des Beschwerdeführers auf die Aussagen seiner Gattin und seines Sohnes betreffe, so sagten diese nichts darüber aus, ob das angeblich diesen Zeugen vom Beschwerdeführer gezeigte Geldpaket aus Briefmarkenverkäufen gestammt habe. Vielmehr erscheine es auch durchaus möglich, daß der Beschwerdeführer seine Angehörigen in seine nicht der Steuer deklarierten Geschäfte nicht genau habe einweihen wollen und es ihnen auf diese Art und Weise ermöglicht hätte, guten Gewissens davon auszugehen, daß er sein den Angehörigen zweifellos bekanntes Vermögen bzw. seinen Vermögenszuwachs aus „weißen Quellen“ erworben habe.

Bei Gesamtbetrachtung des Falles könne es auch nichts ausmachen, ob die Vermögenszuwachsrechnung bzw. der festgestellte ungeklärte Vermögenszuwachs in allen Punkten 100-%ig richtig sei. Denn der Schätzung sei ja; nachdem einmal ein ungeklärter Vermögenszuwachs ermittelt worden und damit der Verdacht begründet gewesen sei, daß der Beschwerdeführer über ungeklärte Einnahmen verfüge, im Endergebnis nicht der ungeklärte Vermögenszuwachs, sondern jener Betrag zu Grunde gelegt worden, den der Beschwerdeführer als ihm aus den Briefmarkenverkäufen neben den erklärten Einkünften zugeflossen bezeichnet habe. Zu all dem komme schließlich noch, daß der Beschwerdeführer das Geld nicht, wie dies sonst üblich sei, auf Konten verwahrt habe, was dafür spreche, daß er neben den offiziellen noch andere Geschäfte getätigt habe. Dafür spreche aber auch, daß er selbst behauptet habe, oftmals über größere Beträge kurzfristig verfügen zu müssen. Bedenke man dazu noch, daß er, obwohl er über größere Bargeldbestände verfügt habe, relativ hoch verzinsliche Kontokorrentkredite in Anspruch genommen habe, und er somit die Möglichkeit gehabt habe, sich durch zeitweise Verminderung der Kreditstände Zinsen zu ersparen, so erscheine es vollkommen unglaublich, daß der Beschwerdeführer gemäß seiner Behauptung das Geld tatsächlich aus „weißen Quellen“ erworben habe.

Zu den Ausführungen des Beschwerdeführers über behauptete Verfahrensmängel im Zusammenhang mit der Schlußbesprechung sei festzustellen, daß weder in der Verweigerung der Unterschrift auf der Niederschrift noch darin ein Verfahrensmangel erblickt werden könne, daß zur Schlußbesprechung nur der Beschwerdeführer nicht auch sein - nicht mit Zustellvollmacht ausgestatteter - steuerlicher Vertreter geladen worden sei, welcher übrigens an der Schlußbesprechung ohnehin teilgenommen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die Berufungsentscheidung der belangten Behörde wird darin in ihrem abweisenden Teil zur Gänze angefochten, und zwar deshalb, weil beide Instanzen zu Unrecht davon ausgegangen seien, der Beschwerdeführer habe den Vermögenszuwachs nicht aus dem Verkauf der Briefmarkensammlung, sondern durch andere Einkünfte erworben, sodaß eine Zuschätzung zulässig sei.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde geht zutreffend davon aus, daß ein ungeklärter Vermögenszuwachs eine entsprechend hohe Zurechnung zu den vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünften rechtfertigt (vgl. dazu Stoll, BAO-Handbuch S 425, sowie Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Mai 1983, Zlen. 82/13/0056, 0066, 0067). Die Frage, ob und in welchem Ausmaß im Falle des Beschwerdeführers ein solcher ungeklärter Vermögenszuwachs vorliegt, hat die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Ermittlungen und ihrer Beweiswürdigung entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers über die Herkunft dieses Zuwachses bejaht. Diesen der Höhe nach unbestrittenen Zuwachs von S'3,200.000,- hat die belangte Behörde, auch hierin der Betriebsprüfung folgend, im Schätzungswege einerseits auf die Streitjahre 1976 bis 1980 und andererseits auf die verschiedenen Einkunftsarten des Beschwerdeführers (selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen) aufgeteilt. Entscheidend dafür war, daß die belangte Behörde insbesondere der Behauptung des Beschwerdeführers, die hinzugerechneten Beträge stammten aus einer in seinem privaten Bereich vollzogenen Vermögensumschichtung, nämlich aus dem Verkauf einer von seinem Vater geerbten, bislang weder im Rahmen von Verlassenschaftsabhandlungen noch in Vermögensteuererklärungen deklarierten Briefmarkensammlung, keinen Glauben geschenkt hat. Die belangte Behörde geht zutreffend davon aus, daß ein ungeklärter Vermögenszuwachs eine entsprechend hohe Zurechnung zu den vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünften rechtfertigt vergleiche , dazu Stoll, BAO-Handbuch S 425, sowie Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Mai 1983, Zlen. 82/13/0056, 0066, 0067). Die Frage, ob und in welchem Ausmaß im Falle des Beschwerdeführers ein solcher ungeklärter Vermögenszuwachs vorliegt, hat die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Ermittlungen und ihrer Beweiswürdigung entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers über die Herkunft dieses Zuwachses bejaht. Diesen der Höhe nach unbestrittenen Zuwachs von S'3,200.000,- hat die belangte Behörde, auch hierin der Betriebsprüfung folgend, im Schätzungswege einerseits auf die Streitjahre 1976 bis 1980 und andererseits auf die verschiedenen Einkunftsarten des Beschwerdeführers (selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen) aufgeteilt. Entscheidend dafür war, daß die belangte Behörde insbesondere der Behauptung des Beschwerdeführers, die hinzugerechneten Beträge stammten aus einer in seinem privaten Bereich vollzogenen Vermögensumschichtung, nämlich aus dem Verkauf einer von seinem Vater geerbten,

bislang weder im Rahmen von Verlassenschaftsabhandlungen noch in Vermögensteuererklärungen deklarierten Briefmarkensammlung, keinen Glauben geschenkt hat.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde, offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstelle, keines Beweises. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß Paragraph 167, Absatz eins, BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde, offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstelle, keines Beweises. Nach Paragraph 167, Absatz 2, BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dieser Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet aber nicht, daß der in der Begründung des angefochtenen Bescheides niedergelegte Denkvorgang der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle entzogen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof ist nämlich an den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt insofern nicht gebunden, als er in einem wesentlichen Punkt der Ergänzung bedarf oder Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Die freie Beweiswürdigung schließt daher eine Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof in der Richtung keinesfalls aus, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, d.h. den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. dazu die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, S 457 f, angeführte Judikatur). Dieser Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet aber nicht, daß der in der Begründung des angefochtenen Bescheides niedergelegte Denkvorgang der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle entzogen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof ist nämlich an den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt insofern nicht gebunden, als er in einem wesentlichen Punkt der Ergänzung bedarf oder Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Die freie Beweiswürdigung schließt daher eine Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof in der Richtung keinesfalls aus, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, d.h. den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen vergleiche , dazu die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, S 457 f, angeführte Judikatur).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde ihre entscheidenden Feststellungen ohne Verletzung dieser Grundsätze getroffen. Dem Beschwerdeführer ist zwar darin Recht zu geben, daß die aufgenommenen Beweise keinesfalls mit Sicherheit die Existenz einer Briefmarkensammlung des Vaters des Beschwerdeführers widerlegen, haben doch alle dazu befragten neun Zeugen und der Beschwerdeführer selbst die Existenz einer solchen Sammlung bestätigt. Es kann dem Beschwerdeführer auch darin nicht widersprochen werden, daß die Nichtaufnahme einer solchen Sammlung in ein Verlassenschaftsinventar bzw. in Vermögensteuererklärungen noch nicht beweist, daß sie nicht vorhanden gewesen wäre; auf der anderen Seite ist die belangte Behörde im Recht, wenn sie daraus auf eine grundsätzlich anzuzweifelnde Verlässlichkeit des betreffenden (Erbschafts- oder Vermögen-)Steuerpflichtigen schließt. Entscheidend für die Berechtigung der strittigen Zuschätzungen ist jedoch gar nicht, ob es die behauptete Briefmarkensammlung jemals wirklich gegeben hat oder nicht, sondern vielmehr die Feststellung des Wertes dieser Sammlung sowie ihres Verkaufes durch den Beschwerdeführer und der Erzielung des vom Beschwerdeführer behaupteten Erlöses von insgesamt S 3,200.000,--.

Jeder Versuch, den Wert der Sammlung objektiv festzustellen, mußte jedoch daran scheitern, daß diese Sammlung in jedem Falle schon vor dem Beginn der Ermittlungen den Abgabenbehörden nicht mehr zur Verfügung stand, und keiner der Zeugen auch nur annähernde Angaben über die in dieser Sammlung enthaltenen Objekte machen konnte. Der Beschwerdeführer selbst hat den nach seinen eigenen Behauptungen recht beträchtlichen Wert der Sammlung erst nach ihrem angeblichen Verkauf mit Hilfe eines Michel-Kataloges zu rekonstruieren versucht und ist dabei nur unter Anwendung vom fachkundigen Betriebsprüfer als laienhaft erkannten Methoden (Umrechnung einer Michel-Mark in 7,50 S) zu dem von ihm beabsichtigten Ergebnis gelangt.

Letztlich könnte eine rückblickende Ermittlung des Wertes der Sammlung nur auf dem Wege eines Rückschlusses aus dem vom Beschwerdeführer erzielten Veräußerungserlös erfolgen. Dies würde aber voraussetzen, daß die belangte Behörde auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens zu der Feststellung hätte gelangen können, daß der

Beschwerdeführer tatsächlich für den Verkauf der Sammlung S 3,200.000,-- erhalten hat. Gerade für den Verkauf und den dabei erzielten Erlös vermochte der Beschwerdeführer allerdings ausschließlich seine eigenen Angaben als Beweisgrundlage anzubieten. Von den vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Zeugen haben JW und SL nur vage Angabe über Verkaufsabsichten des Beschwerdeführers machen können. Der Zeuge Dr. D konnte nur bestätigen, daß ihm der Beschwerdeführer über den bereits erfolgten Verkauf der Sammlung nachträglich und ohne konkrete Angaben über den angeblich erzielten Erlös in Kenntnis gesetzt habe. Von den übrigen Zeugen machten nur die Gattin und der Sohn des Beschwerdeführers Angaben darüber, daß sie vom Beschwerdeführer über einen Markenverkauf erfahren hätten, bei dem sie jedoch selbst nicht anwesend gewesen seien.

Persönlich anwesend bei diesen Verkaufsvorgängen war vielmehr - außer dem unbekannt gebliebenen Käufer - nach seiner eigenen Darstellung nur der Beschwerdeführer selbst, dessen Angaben die belangte Behörde aber aus Erwägungen keinen Glauben geschenkt hat, die der Verwaltungsgerichtshof nicht als mit den Denkgesetzen oder der allgemeinen menschlichen Erfahrung im Widerspruch stehend anzusehen vermag. Schon die Höhe des Erlöses von insgesamt S 3,200.000,-- ist mit Rücksicht auf den vom Beschwerdeführer selbst angegebenen Umfang der Sammlung ungewöhnlich. Noch ungewöhnlicher aber erscheint, daß sich der doch offenkundig sehr geschäftstüchtige Beschwerdeführer bei einem Verkaufsgeschäft dieser Dimension nicht durch eine Expertise abgesichert haben sollte, sondern sich vielmehr sogar nach einer ihm bekannt gewordenen Übervorteilung bei einem vorangegangenen Teilverkauf neuerlich auf Geschäfte mit dem im übrigen anonym gebliebenen Käufer „W“ eingelassen hätte. Dazu kommt, daß sich der Beschwerdeführer erst im Zuge der Betriebsprüfung zur Erstattung einer Selbstanzeige und erst in deren Folge zur erstmaligen Bekanntgabe des angeblichen Briefmarkenverkaufes veranlaßt gesehen hat, wobei er das dabei erlöste Bargeld in einem Banksafe aufbewahrt haben will, ohne dafür Zinsenerträge anzustreben. Bei dieser Sachlage vermag sich der Verwaltungsgerichtshof der Erwägung der belangten Behörde nicht zu verschließen, daß den Angaben des Beschwerdeführers über Inhalt und Umfang der Briefmarkensammlung und insbesondere über die Verkaufsvorgänge etwas Konstruiertes anhaftet, weshalb diese Angaben als unglaubwürdig einzustufen seien.

Mit Rücksicht darauf, daß es nach der eigenen Darstellung des Beschwerdeführers gerade für die von ihm behaupteten Vorgänge und die dabei erzielten Kaufpreise neben ihm selbst keine der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Augenzeugen gibt, gehen alle Ausführungen der Beschwerde in der Richtung, die belangte Behörde habe darüber keine ausreichenden Ermittlungen gepflogen, ins Leere. So haben Frau und Sohn des Beschwerdeführers im Zuge des Verwaltungsverfahrens wiederholt kundgetan über die Markenverkäufe nur mittelbar aus Erzählungen des Beschwerdeführers Kenntnis zu haben, weshalb der belangten Behörde nicht zu Recht vorgeworfen werden kann, sie habe den Sachverhalt deshalb nicht ausreichend erhoben, weil sie diese Zeugen nicht neuerlich über ihre Wahrnehmungen befragt hat. Auch der Zeuge Dr. D hat gerade über die entscheidenden Fragen (Wert der Sammlung, Verkauf, Höhe des Erlöses) keine unmittelbaren Wahrnehmungen gemacht, sodaß der Entscheidung, ob sein Verhalten wegen der Nichtaufnahme einer existenten Sammlung in das Nachlaßinventar nach dem Tod des Vaters des Beschwerdeführers, oder aber wegen seiner Angaben über eine in Wahrheit nicht existente Sammlung bedenklich war, letztlich keine streitentscheidende Bedeutung zukommt.

Die belangte Behörde hat aber auch nicht etwa dadurch, daß sie dem Antrag des Beschwerdeführers auf Beiziehung eines gerichtlich beeideten Sachverständigen aus dem Fachgebiet der Philatelie „zum Beweis für den zu erzielenden Verkaufswert“ nicht entsprochen hat, den angefochtenen Bescheid mit der vom Beschwerdeführer behaupteten Rechtswidrigkeit belastet. Die strittige Briefmarkensammlung war ja jedenfalls schon zu Beginn des Verwaltungsverfahrens nicht bzw. nicht mehr im Besitz des Beschwerdeführers, sodaß es keinem Sachverständigen mehr möglich gewesen wäre, ihren Wert zu schätzen. Daß für diesen Wert „sowohl vom Beschwerdeführer als auch von den vernommenen Zeugen sehr konkrete Angaben“ vorgelegen seien, wie dies in der Beschwerde behauptet wird, steht mit dem Inhalt der vorgelegten Akten nicht im Einklang. Richtig ist zwar, daß die Zahl der Alben für den Wert der Sammlung kein geeigneter Maßstab wäre, doch macht der Umstand, daß der Beschwerdeführer nicht einmal diese Zahl nennen konnte, seine Angaben jedenfalls nicht glaubwürdiger.

Den Akten ist auch kein Hinweis darauf zu entnehmen, daß der Verlauf der von der belangten Behörde abgehaltenen Berufungsverhandlung dem Gesetz nicht entsprochen hätte. Schon mit Rücksicht darauf, daß der Beschwerdeführer bereits in dem dieser Verhandlung vorangegangenen Verfahren durch lange Zeit hindurch Gelegenheit gehabt und von ihr auch Gebrauch gemacht hat, sich ausführlich zu äußern, aber auch mit Rücksicht auf die gemäß der Niederschrift in der Berufungsverhandlung vorgenommene neuerliche Erörterung der Sach- und Rechtslage zeigt der

Beschwerdeführer mit seinem diesbezüglichen Vorbringen keinen relevanten Verfahrensmangel auf. Auch wurde die Berufungsverhandlung ohne einen aktenkundigen Versuch des Beschwerdeführers, sie aus irgendeinem Grunde fortzusetzen, geschlossen. Eine „Vorinformation“ des Berufungssenates ist aktenkundig sowohl seitens der Betriebsprüfung als auch seitens des Beschwerdeführers in umfangreichen Eingaben erfolgt, weshalb der Vorwurf des Beschwerdeführers, es habe kein „fair trial“ stattgefunden, nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes nicht begründet ist.

Der Verfahrensgrundsatz, daß die Abgabenbehörden von Amts wegen vorzugehen haben (§ 115 BAO), befreit die Parteien nicht von der Pflicht, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes nach Kräften beizutragen (§ 119 BAO), wobei diese Pflicht insbesondere dann zum Tragen kommt, wenn das Vorbringen des Steuerpflichtigen zu Zweifeln Anlaß gibt, wie dies im Beschwerdefall zutrifft. Wer dunkle Geschäfte tätigt oder getätigt zu haben behauptet, und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel nicht zweifelsfrei zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen (vgl. dazu Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1953, Slg. 778/F, vom 22. Juni 1967, Slg. 3632/F, und vom 30. Juni 1971, Zlen. 969, 970/69, u.a.). Der Verfahrensgrundsatz, daß die Abgabenbehörden von Amts wegen vorzugehen haben (Paragraph 115, BAO), befreit die Parteien nicht von der Pflicht, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes nach Kräften beizutragen (Paragraph 119, BAO), wobei diese Pflicht insbesondere dann zum Tragen kommt, wenn das Vorbringen des Steuerpflichtigen zu Zweifeln Anlaß gibt, wie dies im Beschwerdefall zutrifft. Wer dunkle Geschäfte tätigt oder getätigt zu haben behauptet, und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel nicht zweifelsfrei zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen vergleiche , dazu Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1953, Slg. 778/F, vom 22. Juni 1967, Slg. 3632/F, und vom 30. Juni 1971, Zlen. 969, 970/69, u.a.).

Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, daß die belangte Behörde im Beschwerdefall im Wege unzureichender Ermittlungen und auf Grund einer im Sinne der obigen Ausführungen unschlüssigen Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gekommen wäre, der strittige Vermögenszuwachs des Beschwerdeführers stamme nicht aus dem behaupteten Briefmarkenverkauf, sondern 'sei ungeklärt und ziehe daher entsprechende Zuschätzungen nach sich. Dabei entspricht die Aufteilung dieser Zuschätzungen auf die einzelnen Streitjahre weitgehend den eigenen Angaben des Beschwerdeführers; gegen die im angefochtenen Bescheid bestätigte anteilige Zuweisung dieser Zuschätzungen zu den einzelnen Einkunftsarten hat der Beschwerdeführer weder im Verwaltungsverfahren noch vor dem Verwaltungsgerichtshof Zielführendes vorgebracht. Die nicht weiter spezifizierte Bemängelung in der Beschwerde, die belangte Behörde hätte nur dort zuschätzen dürfen, „wo der Betrag unter den gegebenen Umständen am wahrscheinlichsten verdient wurde“, reicht keinesfalls für die Annahme aus, die Abgabenbehörden wären bei der Zuschätzung gesetzwidrig vorgegangen. Es liegt im Wesen jeder Schätzung, daß sie zwar möglichst der Wirklichkeit nahekommen soll, aber in jedem Falle nur ein mit in ihrem Wesen begründeten Unsicherheitsfaktoren belastetes Ergebnis zu zeitigen vermag.

Da der angefochtene Bescheid somit weder mit der behaupteten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften noch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet ist, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Da der angefochtene Bescheid somit weder mit der behaupteten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften noch mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet ist, war die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über die Verfahrenskosten gründet sich auf die §§ 47 und 48 Abs. 2 Z. 1 und 2 VwGG in Verbindung mit Art. I B Z. 4 und 5 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGB1.Nr. 221/1981. Die Entscheidung über die Verfahrenskosten gründet sich auf die Paragraphen 47 und 48 Absatz 2, Ziffer eins und 2 VwGG in Verbindung mit Artikel römisch eins, B Ziffer 4 und 5 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGB1.Nr. 221 aus 1981,.

Wien, am 6. März 1985

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1985:1984130235.X00

Im RIS seit

06.03.1985

Zuletzt aktualisiert am

16.06.2025

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at