jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/24 95/13/0214

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.1996

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
22/02 Zivilprozessordnung;
25/01 Strafprozess;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §37;
AVG §66 Abs4;
BAO §11;
BAO §115 Abs1;
BAO §115 Abs2;
BAO §116 Abs2;
BAO §116;
BAO §119;
BAO §183 Abs4;
BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs2;
BAO §198;
BAO §299;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §29;
FinStrG §33 Abs1;
StPO 1975 §1;
StPO 1975 §260;
StPO 1975 §288 Abs2 Z3;
VwGG §63 Abs1;
VwRallg;
ZPO §268;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des A in W, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 7. Juli 1995, Zl. 16-93/3195/06, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1975, 1977, 1979 und 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zu Vorgeschichte und Verfahrensgang des Beschwerdefalles wird auf dessen eingehende Darstellung im hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1993, 90/13/0155 (im folgenden kurz: Vorerkenntnis), verwiesen. Der mit diesem Erkenntnis überprüfte Bescheid hatte Abgabenvorschreibungen zum Gegenstand, die im Ergebnis der steuerrechtlichen Beurteilung folgender Themen ergangen waren:

1. Zurechnung von Konten:

Dem Beschwerdeführer wurden folgende anonyme Wertpapierkassakonten (WKK), anonyme Gutschriftskonten und Einlagebücher der X-Bank gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO mit der Begründung zugerechnet, daß er über diese Konten zum Teil selbst und zum überwiegenden Teil durch seine für ihn handelnde Mutter verfügt habe, wobei sowohl Losungsworte als auch Identifikationsmerkmale bei den zu den Wertpapierkassakonten angelegten Stammkarten auf den Beschwerdeführer hinwiesen und die nachvollziehbaren Geldbewegungen einen Geldfluß zu legitimierten Konten des Beschwerdeführers gezeigt hätten, und zwar:

Bezeichnung	Kontonummer	Losungswort	Identifikationsmerkmale
1. WKK	801 001 561	(Vorname des Beschwerde-führers)	(Geburtsdatum und Geschlecht des Beschwerdeführers)
1. anonymes Gutschrifts-konto	101 123 206	Diplom-kaufmann	
Kombikonto	561 605 601		
4. WKK	801 005 059	(Wohnsitz des Beschwerde-führers)	(Geburtsdatum und Ge-schlecht der Gattin des Beschwerde-führers)
4. anonymes Gutschrifts-konto	101 322 469	Überbringer (Wohnsitz des Beschwerde-führers)	
5. WKK	801 005 893	(Wohnsitz des Beschwerde-führers)	(Geburtsdatum und Geschlecht des Beschwerdeführers)

6. WKK 801 008 152 (Wohnsitz des (Geburtsdatum und
Beschwerde- Geschlecht des
führers) Beschwerdeführers)

7. WKK 801 005 729 (Vorname des (Geburtsdatum und
Beschwerde- Geschlecht des
führers und Beschwerdeführers)
seiner Gattin)

Einlage- 163 157 225 (Name und
sparbuch Wohnsitz des
Beschwerde-
führers)

Über- 128 283 462
bringer-
sparbuch

2. Ungeklärter Vermögenszuwachs (Herkunft der Mittel):

Folgende auf den dem Beschwerdeführer zugerechneten Konten festgestellte Zuflüsse wurden als ungeklärter Vermögenszuwachs angesehen und dem Beschwerdeführer mit der Begründung als sonstige Einkünfte zugerechnet, daß davon auszugehen sei, daß der Beschwerdeführer tatsächlich gelegentliche Vermögenstransaktionen bzw. diesbezügliche gelegentliche Vermittlungsleistungen erbracht und die daraus bezogenen Einkünfte nicht erklärt habe, und zwar:

Jahr	Datum	Konto	Betrag	Jahressumme
1975	25.11.	4. WKK	1,000.705,--	1,000.705,--
1977	31.3.	5. WKK	1,519.832,67	
1977	31.3.	5. WKK	700.000,--	2,219.832,67
1979	10.7.	4. anonymes Gutschrifts-konto	1,100.000,--	
1979	18.12.	1. anonymes Gutschrifts-konto	530.459,--	1,630.459,--
1980	16.1.	Einlagebuch 163 157 225	300.000,--	300.000,--

3. Wirtschaftstreuhänderkanzlei:

Vom Beschwerdeführer in den Streitjahren deklarierte Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Betrieb einer durch einen Kanzleiverweser geführten Wirtschaftstreuhänderkanzlei und das im Jahre 1980 als Veräußerungsgewinn deklarierte Entgelt für die Veräußerung dieser Wirtschaftstreuhänderkanzlei an die zu 51 % im Anteilsbesitz des Beschwerdeführers und zu 24 % im Anteilsbesitz seiner Ehegattin stehende C-Revisions- und Treuhand-Gesellschaft m.b.H. (im folgenden: Gesellschaft) wurden mit der Begründung als verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer beurteilt, daß die vom Beschwerdeführer behaupteten Leistungsbeziehungen der von ihm für seine Wirtschaftstreuhänderkanzlei reklamierten Klienten in Wahrheit nicht zum Beschwerdeführer, sondern zur Gesellschaft bestanden hätten. Die von Bediensteten der Gesellschaft nach außen unter dem Namen der

Wirtschaftstreuhänderkanzlei des Beschwerdeführers gesetzten Aktivitäten seien im Umfang des Vortäuschens einer Auftragsbeziehung der betroffenen Klienten zum Beschwerdeführer und eines Tätigwerdens seiner Wirtschaftstreuhänderkanzlei als Scheinhandlungen mit dem Ziel zu beurteilen, dem Beschwerdeführer die Lukrierung der - um der Gesellschaft refundierte Aufwandsersätze reduzierten - Honorare für die tatsächlich von der Gesellschaft aufgrund der zu ihr bestehenden Auftragsverhältnisse geleisteten Dienste zu ermöglichen. Die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus dem Titel einer Tätigkeit seiner Wirtschaftstreuhänderkanzlei stellten demnach ebenso eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wie das aus der Veräußerung des tatsächlich schon der Gesellschaft zuzurechnenden Kundenstockes an diese vereinnahmte Entgelt.

4. Anteilserwerb:

Der lediglich zum Preis der seinerzeit auf den Stammeinlagenanteil geleisteten Barzahlung erfolgte Erwerb des Viertelanteiles des Gesellschafters Dkfm. Dr. Franz B. durch den Beschwerdeführer im Jahre 1980 wurde im Umfang des Wertes des dem ausgeschiedenen Gesellschafter überlassenen Klientenstockes der Gesellschaft mit der Begründung als weitere verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an den Beschwerdeführer beurteilt, daß die Überlassung eines Teiles des Klientenstockes der Gesellschaft zu deren Lasten zwischen dem Beschwerdeführer und Dkfm. Dr. Franz B. vereinbart worden sei, welche Vereinbarung die Gesellschaft aufgrund der beherrschenden Anteilseignerschaft des Beschwerdeführers übernommen und entschädigungslos erfüllt habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis die Beschwerde gegen die im Instanzenzug ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme u.a. auch der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1975, 1977 und 1979 abgewiesen, den bekämpften Bescheid aber im Umfang seines Abspruches über Einkommensteuer der Jahre 1975, 1977 und 1979 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und im Umfang seines Abspruches über Einkommensteuer des Jahres 1980 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und die behördliche Sachgrundlagen- und Rechtsfragenlösung zu den dargestellten Themen in folgender Weise beurteilt:

1. Zurechnung der Konten (Seite 151 bis 163 des Vorerkenntnisses):

Die Frage, wem das aus der Spareinlage oder dem Wertpapierdepotvertrag erfließende Forderungsrecht gegen die Bank zuzurechnen ist, habe ihre Antwort in der Lösung einer Tatfrage zu finden, indem die Sachverhaltsfrage zu beurteilen gewesen sei, wer über diese Konten eigentümergleich verfügt habe; dem seien sie rechtlich nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO auch zuzurechnen gewesen.

Das zur Zurechnung der Konten an den Beschwerdeführer führende behördliche Verfahren sei von den gerügten Mängeln frei, der Lösung der Sachfrage liege auch keine unschlüssige Beweiswürdigung zugrunde.

2. Ungeklärter Vermögenszuwachs - Herkunft der Mittel (Seite 163 bis 169 des Vorerkenntnisses):

Die Begründung der unter diesem Titel vorgenommenen Einkommensteuerfestsetzung durch den im Schätzungswege vorgenommenen Ansatz der Werte des als unaufgeklärt beurteilten Vermögenszuwachses als sonstige Einkünfte sei deswegen unzureichend geblieben, weil die belangte Behörde damit Einkommen aus sonstigen Einkünften besteuert habe, ohne die Erzielung von Einkünften dieser Art durch den Beschwerdeführer festzustellen und ohne sich auf einen der Einkunftstatbestände des § 29 EStG 1972 festzulegen.

Die von der belangten Behörde im bekämpften Bescheid gebrauchte Formulierung, von "Vermögenstransaktionen" "bzw."

"diesbezüglichen gelegentlichen Vermittlungsleistungen" auszugehen, unterlasse die Festlegung auf die Einkunftsart des § 29 Z. 2 EStG 1972 oder jene des § 29 Z. 3 EStG 1972, welche aber unerläßlich sei, weil § 2 Abs. 3 Z. 7 EStG 1972 als bloße Verweisungsnorm eine selbständige Einkunftsart sonstiger Einkünfte schlechthin nicht bilde. Dieser Begründungsmangel des Bescheides belaste ihn in diesem Punkt mit der in § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG beschriebenen Rechtswidrigkeit.

Unabhängig davon setze eine schätzungsweise Zurechnung ungeklärten Vermögenszuwachses zu jener Einkunftsart, in welcher der zugeschätzte Betrag den Umständen des Falles nach am wahrscheinlichsten verdient wurde, die beweismäßig untermauerte Sachverhaltsfeststellung voraus, daß der Abgabepflichtige Einkünfte aus dieser Einkunftsart überhaupt bezogen hat. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlage nach § 184 Abs. 2 BAO erlaube die Hinzurechnung unaufgeklärt gebliebenen Vermögenszuwachses zu einbekannten Einkünften; ebenso erlaube sie dessen Ansatz unter nicht einbekannten Einkünften aus einer Einkunftsart, deren Vorliegen erst von der

Abgabenbehörde ermittelt wurde. Nicht aber könnte § 184 Abs. 2 BAO der Behörde eine Grundlage dafür bieten, ungeklärte Beträge im Schätzungswege einer Einkunftsart zuzuordnen, deren Vorliegen nicht festzustellen war. Müsse auch die Abgabenbehörde dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen, sei es aber nicht zulässig, vorgefundenes Vermögen unter einer in ihrem Vorliegen bei einem Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart schätzungsweise anzusetzen. Für die Beurteilung jener beim Beschwerdeführer vorgelegenen Einkunftsart, welcher das vorgefundene Vermögen im Schätzungswege zugerechnet werden könnte, sei der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt in wesentlicher Weise ergänzungsbedürftig geblieben. Desgleichen fehlten Sachverhaltsgrundlagen für die zeitliche Zuordnung bezogener Einkünfte der erst festzustellenden Einkunftsart. Das Fehlen beweismäßig untermauerter Sachverhaltsfeststellungen über das Vorliegen der Einkunftsart, in welcher das vorgefundene Vermögen verdient wurde, und über die Besteuerungsperioden, innerhalb deren die Einkunftserzielung erfolgt sein mußte, erweise den von der belangten Behörde ermittelten Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig, was den Bescheid in den davon betroffenen Abspruchsteilen mit der im § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG beschriebenen Rechtswidrigkeit belaste.

Eine Schlüssigkeitsprüfung der Beweiswürdigung des Ergebnisses, daß die auf den Konten des Beschwerdeführers vorgefundenen Vermögenswerte zur Gänze aus nicht einbekannten Einkünften hergerührt haben müßten, habe damit ebenso unterbleiben können wie ein Eingehen auf die dazu vom Beschwerdeführer behaupteten Verfahrensmängel.

3. Wirtschaftstreuhänderkanzlei (Seite 169 bis 178 des Vorerkenntnisses):

Die zur Verneinung des behaupteten Auftragsverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und den von ihm für sich reklamierten Klienten führende Beweiswürdigung sei schlüssig. Hätten es die Organe der Gesellschaft akzeptiert, daß der Beschwerdeführer jahrelang die - nur um die der Gesellschaft refundierten "Aufwandsersätze" reduzierten - Honorarzahlungen für die von der Gesellschaft geleisteten Dienste auf eigene Rechnung vereinnahmte und sich die tatsächlich ohnehin zur Gesellschaft und nicht zu ihm bestehenden Leistungsverhältnisse um das im Vertrag vom 19. November 1980 bedungene Entgelt von der Gesellschaft abkaufen ließ, dann rechtfertige der festgestellte Sachverhalt auch den Schluß auf die Bereitschaft der Gesellschaftsorgane, dem Gesellschafter die in dieser Gestaltung gelegenen Vermögensvorteile aus Gesellschaftsmitteln zuzuwenden.

Auf dem Boden des von der belangten Behörde ohne eine Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung festgestellten Sachverhaltes bleibende Argumente gegen die steuerrechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes habe der Beschwerdeführer nicht vortragen können.

4. Anteilserwerb (Seite 178 bis 185 des Vorerkenntnisses):

Mit der Beurteilung der Umstände beim Erwerb des Geschäftsanteiles des Dkfm. Dr. Franz B. durch den Beschwerdeführer als verdeckte Gewinnausschüttung habe die Behörde das zeitlich und logisch zwischen den Sachverhaltsumständen der festgestellten Gesellschaftervereinbarung einerseits und dem Abwandern von Klienten andererseits gelegene Element des Gesellschaftsverhaltens in seiner rechtlichen Bedeutsamkeit für die Verwirklichung des Tatbestandes der verdeckten Gewinnausschüttung nicht erkannt und den Bescheid in diesem Punkte mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Die im Bescheid getroffene Beurteilung, daß die Gesellschaft die zwischen den Gesellschaftern geschlossene Vereinbarung der Überlassung eines Klientenstocks an Dkfm. Dr. Franz B. "übernommen und entschädigungslos erfüllt" habe, sei eine Rechtsfolgebehauptung ohne Tatsachensubstrat. Erfüllt hätte die Gesellschaft nämlich die Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern nur dann, wenn sie entweder durch aktives Handeln sich bemüht hätte, daß die Betroffenen ihrer Klienten nunmehr zu Klienten des ausgeschiedenen Gesellschafters werden, oder wenn sie solche ihr mögliche und zumutbare Vorkehrungen gegenüber Dkfm. Dr. Franz B. oder ihren eigenen Klienten unterlassen hätte, die ein Abwandern der Klienten verhindert hätten. Der tatsächliche Mandatswechsel von Klienten der Gesellschaft zu Dkfm. Dr. Franz B. biete der behördlichen Beurteilung einer Erfüllung der Gesellschaftervereinbarung durch die Gesellschaft keine rechtlich tragfähige Grundlage.

Eines Eingehens der vom Beschwerdeführer auch zu dieser Frage behaupteten Rechtswidrigkeit der Sachverhaltsgrundlagenermittlung habe es demnach nicht mehr bedurft.

Im Zeitraum zwischen der Erlassung des im Vorerkenntnis geprüften Bescheides vom 23. März 1990 und dem Ergehen des Vorerkenntnisses vom 26. Mai 1993 kam das gegen den Beschwerdeführer wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG anhängig gewesene Finanzstrafverfahren zu seinem Abschluß.

Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien als Schöffengerichtes vom 8. Oktober 1991, 6a Vr n/84, Hv n1/91, wurde der Beschwerdeführer schuldig erkannt, in Wien in der Zeit vom 1. Jänner 1974 bis 1983 fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine in zu niedriger Festsetzung gelegene Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben u.a. auch an Einkommensteuer für das Jahr 1975 um S 723.693,--, an Einkommensteuer für das Jahr 1977 um S 1,486.468,--, an Einkommensteuer für das Jahr 1979 um

S 1,048.242,-- und an Einkommensteuer für das Jahr 1980 um

S 2,655.398,-- bewirkt zu haben, indem er unrichtige, jedoch zur Erlassung darauf beruhender Bescheide führende Erlöse, Gewinn und Vermögen zu gering ausweisende Steuererklärungen abgegeben habe; er habe hiedurch das Vergehen der Abgabenhinterziehung nach dem § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Im Umfang der oben dargestellten Themen des Abgabenverfahrens gründete das Schöffengericht seinen Urteilsspruch auf folgende Sachverhaltsfeststellungen:

1. Zurechnung der Konten:

Im Sinne eines schon im Jahre 1965 gefaßten Entschlusses, seinen Steuerverpflichtungen nicht in vollständigem Umfange nachzukommen, sondern durch die Abgabe unrichtiger und unvollständiger Erklärungen eine zu geringe Steuervorschreibung zu bewirken, habe der Beschwerdeführer, beginnend ab November 1965, mehrere anonyme Wertpapierkassakonten und anonyme Einlagenbücher eröffnet, auf die im Laufe der Jahre markante Vermögenszuwächse gelaufen seien, wobei der Beschwerdeführer in weiterer Folge die Erträgnisse und Erlöse entsprechend seinem Vorsatz, Steuern zu hinterziehen, gegenüber den Finanzbehörden verschwiegen habe.

Am 29. November 1965 habe der Beschwerdeführer das 1. WKK eröffnet, mit welchem das 1. anonyme Gutschriftskonto und das Kombikonto mit der Nr. 561 605 601 verbunden gewesen seien. Über dieses Konto habe der Beschwerdeführer mit schriftlichen Aufträgen vom 28. Februar 1966, 13. Februar 1967,

28. Februar 1967 und 4. September 1967 verfügt, während ab dem Zeitpunkt des Antrittes seines Ministeramtes im April 1970 Verfügungen über dieses Konto durch die Mutter des Beschwerdeführers im Auftrag und für Rechnung ihres Sohnes getroffen worden seien. Am 25. November 1975 habe der Beschwerdeführer das 4. WKK und das mit diesem verbundene

4. anonyme Gutschriftskonto eröffnen lassen, über welche Konten in seinem Auftrag die Verfügungen von seiner Mutter getroffen worden seien. Das 5. WKK habe der Beschwerdeführer am 30. März 1977 eröffnet; es sei mit dem 4. anonymen Gutschriftskonto verbunden gewesen. Auch dieses 5. WKK sei im Auftrag des Beschwerdeführers von seiner Mutter betreut worden. Diese habe am 3. Februar 1977 für ihren Sohn das 7. WKK eröffnet, mit welchem ein Kombikonto mit der Nr. 561 080 458 verbunden gewesen sei. Am 8. August 1979 sei das ebenfalls von der Mutter des Beschwerdeführers betreute 6. WKK eröffnet worden. Auch die Einlagebücher 163 157 225 und 128 283 462 stünden im Eigentum des Beschwerdeführers. Dieser habe die Existenz der in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehenden genannten Konten und deren Erträgnisse und Erlöse den Finanzbehörden gegenüber verschwiegen, um derart über den genannten Tatzeitraum hinweg die darauf entfallenden Steuern zu hinterziehen.

2. Ungeklärter Vermögenszuwachs (Herkunft der Mittel):

Auf den Konten des Beschwerdeführers sei es zu ungedeckten Vermögenszuwächsen im Gesamtausmaß von S 5,150.996,67 gekommen, die aus Zuflüssen von Beträgen von S 1,000.705,-- am 25. November 1975 auf das 4. WKK, von S 1,519.832,67 und

S 700.000,-- am 31. März 1977 auf das 5. WKK, von

S 1,100.000,-- am 10. Juli 1979 auf das 4. anonyme Gutschriftskonto, von S 530.459,-- als dem Realisat von sfr 70.000,-- am 18. Dezember 1979 auf das 1. anonyme Gutschriftskonto und von S 300.000,-- am 16. Jänner 1980 auf das Einlagebuch 163 157 225 resultierten. Der Beschwerdeführer habe auch diese Vermögenszuwächse den Finanzbehörden gegenüber verschwiegen, um derart über den gesamten Tatzeitraum hinweg die darauf entfallenden Steuern zu hinterziehen.

3. Wirtschaftstreuhänderkanzlei:

Der Leistung des Kaufpreises für die veräußerte Wirtschaftstreuhänderkanzlei durch die Gesellschaft an den

Beschwerdeführer sei kein wie immer gearteter Gegenwert gegenübergestanden, da der per 19. November 1980 vom Beschwerdeführer an die Gesellschaft veräußerte Klientenstock, bestehend aus den Klienten K., G.-Wirtschaftsbetriebe, G.-Sprechstunden und R., vom Beschwerdeführer in den Jahren 1970 bis 1980 in seinem eigenen Wirtschaftstreuhänderkanzleibetrieb nicht mehr betreut worden sei, da die Klienten K. und G. von der Mutter des Beschwerdeführers und der Klient R. vom Beschwerdeführer selbst bereits im Jahre 1970 in die Gesellschaft eingebracht worden seien und seit diesem Zeitpunkt somit zum Klientenstock der Gesellschaft gehört hätten. Entgegen der ihn treffenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht habe der Beschwerdeführer für die Jahre 1970 bis 1980 Jahresgewinne im Rahmen seiner Wirtschaftstreuhänderkanzlei und für das Jahr 1980 den Kaufpreis teilweise als steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn geltend gemacht. Die von den betroffenen Klienten für die Dienste im Rahmen der Wirtschaftstreuhänderkanzlei des Beschwerdeführers geleisteten und vom Beschwerdeführer als Betriebseinnahmen erklärten Honorarzahlungen seien Scheingeschäfte gewesen; gleiches gelte auch für die vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben erklärten Substitutionshonorare und Büromittelersätze sowie die für die Gesellschaft geleisteten Gehaltsaufwendungen für eine Angestellte und auch für den von der Gesellschaft unter dem Titel der Veräußerung des Klientenstocks und der Abfertigung von nicht fakturierten Arbeiten zur Verfügung gestellten Betrag.

4. Anteilserwerb:

Zwischen dem Veräußerer des Geschäftsanteiles an der Gesellschaft und dem Beschwerdeführer sei als Abtretungsentgelt eine Barzahlung in Höhe von S 6.250,-- und darüber hinaus die Überlassung eines Teiles des Klientenstockes der Gesellschaft an den Veräußerer zu Lasten der Gesellschaft vereinbart worden, welche Verpflichtung des Beschwerdeführers von der Gesellschaft übernommen und entschädigungslos erfüllt worden sei. Aufgrund dieser Überlassung eines Klientenstockes mit einem durchschnittlichen Jahresumsatz von S 3,012.000,-- durch die Gesellschaft habe diese dem Beschwerdeführer einen Vermögensvorteil in der Höhe von S 3,012.000,-- eingeräumt, was eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. Der Beschwerdeführer habe es in der Absicht, Steuern zu verkürzen, bewußt unterlassen, die Überlassung eines Teiles des Klientenstockes der Gesellschaft an Dkfm. Dr. Franz B. als Abtretungsentgelt bekannt zu geben.

Mit seinem Urteil vom 25. März 1993, 12 Os n2/92, gab der Oberste Gerichtshof der vom Beschwerdeführer erhobenen Nichtigkeitsbeschwerde teilweise und zwar dahin Folge, daß der Beschwerdeführer nach Aufhebung des Schuldspruches im Umfang der Verkürzung von Abgaben für die Jahre 1973 und 1974 in diesem Umfang vom Anklagevorwurf aus dem Grunde des Eintritts der absoluten Strafbarkeitsverjährung nach § 31 Abs. 5 FinStrG freigesprochen wurde, während der Oberste Gerichtshof die Nichtigkeitsbeschwerde des Beschwerdeführers im übrigen verwarf.

Wie den Entscheidungsgründen des oberstgerichtlichen Urteiles zu entnehmen ist, ging der Oberste Gerichtshof davon aus, daß die vom Beschwerdeführer nicht deklarierten Einkünfte nach den Urteilsfeststellungen des Schöffengerichtes u.a. auch aus sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 herrührten. Das Schöffengericht habe als erwiesen angenommen, daß der Beschwerdeführer schon seit dem Jahre 1965 in Entsprechung seines Planes, (sonstige) Einkünfte der Besteuerung zu entziehen, bei der X-Bank näher bezeichnete Konten unterhalten habe, denen er im Deliktszeitraum - als "sonstige Einkünfte" im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 qualifizierte - Mittel im Wert von insgesamt S 5,150.996,67 zugeführt habe, wobei er weder diese Wertpapier- und Spareingänge bzw. Spareinlagen noch die hiefür angefallenen Zinserträge in seinen jeweiligen Steuererklärungen offengelegt habe. Die Feststellungen, wonach die Wertpapiere und Spareinlagen im wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers gestanden seien und der in Rede stehende Vermögenszuwachs auf gelegentlichen Vermögenstransaktionen oder gelegentlichen Vermittlungsleistungen des Beschwerdeführers im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 beruht habe, seien vom Schöffengericht anhand der gegebenen Beweise denkrichtig begründet worden. In gleicher Weise billigte der Oberste Gerichtshof die Beurteilung des Schöffengerichtes über das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen im Umfang sowohl der Sachverhalte im Zusammenhang mit der Wirtschaftstreuhänderkanzlei des Beschwerdeführers als auch des Vorganges der Abtretung des Gesellschaftsanteiles des Dkfm. Dr. Franz B. an den Beschwerdeführer.

In dem aufgrund des Vorerkenntnisses fortgesetzten Abgabenverfahren ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Ausführungen des Vorerkenntnisses um Bekanntgabe, aus welchen Mitteln der Beschwerdeführer die oben mehrfach jeweils zu 2.

wiedergegebenen Zugänge auf den Konten finanziert habe.

In seiner Eingabe vom 12. November 1993 beantwortete der Beschwerdeführer diese Frage damit, daß er die Zugänge auf den im Vorhalt genannten Konten überhaupt nicht finanziert habe, weil nicht er, sondern Dr. Gustav St. Eigentümer der genannten anonymen Konten gewesen sei. Darüber hinaus erstattete der Beschwerdeführer ein Vorbringen zum Faktum des Erwerbs der Wirtschaftstreuhänderkanzlei durch die Gesellschaft, in welchem er das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen in dieser Hinsicht bestritt und zum Beweis dafür, daß der gesamte Sachverhalt bereits zum Zeitpunkt früherer Prüfungen bekannt gewesen sei, die Beischaffung des Betriebsprüfungsaktes des Finanzamtes für Körperschaften zum Prüfungsauftrag vom 5. November 1984 sowie aller damit zusammenhängender finanzamtsinterner Aufzeichnungen und Arbeitsunterlagen beantragte. Wesentliches Tatbestandsmerkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung sei, daß diese mit Wissen und Wollen der Gesellschaft erfolge. Zum Beweise dafür, daß die Gesellschaft keinesfalls das Wissen und Wollen gehabt habe, eine verdeckte Gewinnausschüttung an ihn zu verwirklichen, und zum Beweis dafür, daß die betroffenen Klienten bis zum Erwerb seiner Kanzlei durch die Gesellschaft ausschließlich seine Kanzlei mit der steuerlichen Vertretung beauftragt hätten und die Gesellschaft als Substitut für seine Kanzlei gearbeitet habe, beantragte der Beschwerdeführer die zeugenschaftliche Vernehmung des Dkfm. Dr. Franz B. und des Dkfm. Gerhard N. Diese Personen seien über die maßgebenden Sachfragen informiert.

Am 15. Dezember 1993 übermittelte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Niederschriften über die im Zuge des die Gesellschaft betreffenden fortgesetzten Berufungsverfahrens aufgrund des dort von der Gesellschaft gleichlautend gestellten Antrages erfolgten Vernehmungen der Zeugen Dkfm. Dr. Franz B. vom 10. Dezember 1993 und des Dkfm. Gerhard N. vom 13. Dezember 1993. Bezüglich des Inhaltes der Aussagen dieser Zeugen in diesen Vernehmungen wird auf den das fortgesetzte Berufungsverfahren darstellenden Teil der Gründe des der Gesellschaft gegenüber ergangenen hg. Erkenntnisses vom heutigen Tage, 94/13/0129, 0173, verwiesen.

Am 21. Februar 1995 vernahm die belangte Behörde die Zeugin Dr. Leonore B. Diese Zeugin gab an, das Ehepaar St. seit seiner Rückkehr aus der Emigration im Jahre 1947 gekannt zu haben. Dr. Gustav St. sei im Jahre 1947 in äußerst schlechter psychischer und physischer Verfassung gewesen und habe insbesondere auch nicht gewußt, wie es finanziell weitergehen sollte. Dr. Gustav St. sei nach seiner Rückkehr krankheitsbedingt nicht mehr in der Lage gewesen, seinen Beruf als Arzt auszuüben, wenn man von einer Tätigkeit als Einschauarzt absehe, wobei er noch im geringen Umfang gerichtliche Sachverständigengutachten abgegeben habe. Die Zeugin habe zuletzt im Jahre 1977 mit Dr. Gustav St. persönlichen Kontakt gehabt, als sie ihn an seiner neuen Adresse besucht und dabei überrascht festgestellt habe, daß es sich hierbei um die Adresse der Steuerberatungskanzlei der Gesellschaft und um das Einfamilienhaus der Mutter des Beschwerdeführers handle. Es sei festzustellen gewesen, daß Dr. Gustav St. schon an gewissem Realitätsverlust und gewisser Senilität gelitten habe. Die Mutter der Zeugin habe Dr. Gustav St. bei diesem Besuch gefragt, was mit seiner Bibliothek geschehen sei; die wertvollen Stücke hierunter hätten noch von Sir Marc Aurel St. gestammt, wobei es sich nach der Erinnerung der Zeugin um ca. 60 rotgebundene Folianten, Original- und Erstausgaben gehandelt habe. Dr. Gustav St. habe daraufhin gesagt, diese seien alle beim (Vorname des Beschwerdeführers) in (Wohnsitz des Beschwerdeführers). Dieser rufe ihn täglich an und einmal im Monat seien sie in (Wohnsitz des Beschwerdeführers) eingeladen. Die Gattin des Dr. Gustav St. sei nach Erinnerung der Zeugin noch bis etwa zu ihrem 70. Lebensjahr an einem Kassenambulatorium als Fachärztin tätig gewesen. Aus Gesprächen habe die Zeugin den Eindruck gewonnen, daß die Gattin des Dr. Gustav St. diese Arbeit nicht aus Idealismus auf sich genommen habe, sondern daß es für sie eine Frage der Existenzsicherung gewesen sei, nachdem es ihr auch schon schwergefallen sei, den weiten Weg zwischen Wohnung und Ambulatorium mit der Straßenbahn zurückzulegen. Dr. Gustav St. habe an schwerer Diabetes gelitten, was offenbar auch zu seiner Sehschwäche geführt habe, er habe auch an starker Migräne gelitten und häufig beim Vater der Zeugin Rat und Hilfe gesucht, weil er psychisch labil gewesen sei. Er sei von seiner Frau sehr abhängig gewesen und habe es geliebt, Befehle entgegenzunehmen und brav auszuführen. Dr. Gustav St. habe immer einen eher unbeholfenen Eindruck gemacht, die geschäftlichen Angelegenheiten habe stets seine Frau erledigt. An materiellen Dingen sei er weitestgehend desinteressiert gewesen, sodaß sich die Zeugin nicht vorstellen könne, daß er über die Werte von alten Gegenständen Bescheid gewußt haben sollte. In seiner Wohnung im 13. Bezirk habe die Zeugin Dr. Gustav St. noch mehrfach besucht und dort noch die erwähnte Bibliothek gesehen, auf die Dr. Gustav St. ebenso stolz gewesen sei wie auf einen chinesischen Seidenteppich, der ebenso noch von Sir Marc Aurel St. gestammt habe. Weitere kostbare Gegenstände habe die Zeugin in der Wohnung nicht wahrnehmen können; Schmuckstücke, Altwaren und Münzen seien ihr nie gezeigt worden, die in der Aussage des Hans S. als im Besitz des

Dr. Gustav St. angeführten Gegenstände seien der Zeugin, abgesehen von der Bibliothek, nicht bekannt. In der Gegenwart der Zeugin hätte auch die Gattin des Dr. Gustav St. nie wertvollen Schmuck getragen. Das Ehepaar St. habe auch schon vor der Emigration einen bescheidenen Lebensstil gepflogen, die Bücher und einige Möbelstücke seien von einer Spedition von Österreich nach England und nach dem Krieg wieder zurückbefördert worden. Im Zuge eines gemeinsam mit der Familie St. verbrachten Urlaubes hätte die Familie St. ein sehr einfaches Quartier ohne Bad und WC im Zimmer bezogen.

Am 23. Februar 1995 beraumte die belangte Behörde für den 15. März 1995 die mündliche Berufungsverhandlung an und übermittelte dem Beschwerdeführer gleichzeitig eine Niederschrift über die Aussage der Zeugin Dr. Leonore B. vom 21. Februar 1995.

Am 1. März 1995 vernahm die belangte Behörde den Zeugen Dr. Theodor K. Dieser Zeuge gab an, seine jetzige Wohnung, in der sich auch seine Arztpraxis befinde, als Nachmieter nach den Eheleuten St. bezogen zu haben. Wohnung und Praxis der Eheleute St. seien einfach ausgestattet gewesen. Es seien dem Zeugen weder besondere Gegenstände noch Mobiliar aufgefallen, er könne sich nur an ein, zwei Bilder erinnern und an eine kleine Bibliotheksecke. Die Bibliothek habe der Zeuge wieder gesehen, als er Dr. Gustav St. später im 13. Bezirk besucht habe; bei dieser Gelegenheit sei ihm auch ein schöner Teppich aufgefallen. Kostbaren Schmuck an der Ehefrau des Dr. Gustav St. habe der Zeuge nicht bemerkt. Für die Übernahme von Möbeln und medizinischem Inventar von den Eheleuten St. sei eine Ablöse von S 50.000,-- bis S 60.000,-- vereinbart gewesen. Dr. Gustav St. habe den Zeugen nicht dazu gedrängt, das Geld schnell zu bezahlen, habe im Zuge der Geldübergabe aber gesagt, das Geld jetzt gut brauchen zu können, weil er die neue Wohnung nicht nur mieten, sondern kaufen müsse.

Mit Eingabe vom 6. März 1995 beantragte der Beschwerdeführer zum Beweis dafür, daß die Betriebsprüfung keinerlei Beweis oder Indiz dafür gehabt habe, die auf den gegenständlichen anonymen Konten liegenden Werte dem Einkommen des Beschwerdeführers zuzuordnen, die Beischaffung des das Finanzstrafverfahren betreffenden Aktes des Landesgerichtes für Strafsachen Wien und die Verlesung der Protokolle der Vernehmung der Prüfer durch dieses Gericht. Zum Beweis dafür, daß der Beschwerdeführer bis zum Jahre 1980 über eine existierende Steuerberatungskanzlei verfügt habe, legte der Beschwerdeführer ein Schreiben der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 19. September 1994 vor und verwies darauf, daß aus diesem u.a. ersichtlich sei, daß er bis zum Jahre 1980 regelmäßig die Kammerumlage für seine Kanzlei bezahlt habe. Des weiteren legte der Beschwerdeführer den Klienten K. betreffenden Schriftverkehr seiner Kanzlei samt darauf bezugnehmenden Antwortschreiben verschiedener Personen und Institutionen sowie Unterlagen der Prüfer früherer Prüfungen unter Einschluß von Berichtsentwürfen und Berichten vor. Zur Aussage des Zeugen Dkfm. Gerhard N. vom 13. Dezember 1993 sei festzuhalten, daß dieser Zeuge sich daran erinnere, daß ihm im Akt des Klienten K. eine Vollmacht zugunsten des Beschwerdeführers aufgefallen sei. Weiters sei dazu festzuhalten, daß der Beschwerdeführer neben diesem Klienten noch über weitere Klienten verfügt habe, zum Beweis wofür der Beschwerdeführer die Beischaffung und Verlesung des Steueraktes des Klienten R. für die Jahre 1968 bis 1980 und die Beischaffung und Verlesung des Steueraktes seiner Wirtschaftstreuhandkanzlei für den gesamten Zeitraum ihres Bestandes beantrage. Zum Ergebnis der Vernehmung der Zeugin Dr. Leonore B. vom 21. Februar 1995 verweise der Beschwerdeführer darauf, im gegenständlichen Verfahren zahlreiche Beweisanträge zu dem Thema gestellt zu haben, daß Dr. Gustav St. über ein hinreichendes Vermögen verfügt habe, sodaß es der Sachlage entspreche, daß das auf den anonymen Konten erliegende Geld Dr. Gustav St. gehört habe und eine Zurechnung dieser Konten an den Beschwerdeführer verfehlt sei. Die Vernehmung der Zeugin Dr. Leonore B. führe die Abweisung der Beweisanträge des Beschwerdeführers ad absurdum, weil aus deren Aussage nichts anderes als die Relevanz des Beweisthemas des Vermögens des Dr. Gustav St. abgeleitet werden könne. Wenn die Behörde das Beweisthema der Vermögenslage des Dr. Gustav St. nunmehr doch für relevant ansehe, dann sei sie verpflichtet, auch sämtliche vom Beschwerdeführer zu diesem Beweisthema beantragten Zeugen zu hören.

Mit Schreiben vom 7. März 1995 übermittelte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Niederschrift über die Vernehmung des Zeugen Dr. Theodor K. vom 1. März 1995 und teilte dem Beschwerdeführer gleichzeitig mit, daß die Vernehmung der Zeugin Inga O. nicht mehr möglich sei, weil diese Zeugin verstorben sei, und daß die Vernehmung der Zeugin Maria H. daran scheitere, daß diese Zeugin im Krankenhaus liege und ihr Gesundheitszustand sehr schlecht sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. März 1995 wurde vom Beschwerdeführer und seinen Vertretern

neben einer Wiederholung der bislang vorgetragenen Standpunkte auf das Vorbringen im fortgesetzten Berufungsverfahren der Gesellschaft verwiesen und darüber hinaus noch vorgebracht:

Der Beschwerdeführer habe neben der Wahrnehmung der Kanzleiverweserschaft für den Witwenfortbetrieb auch eine eigene Klientel für seine Wirtschaftstreuhänderkanzlei aufgebaut, für deren Bearbeitung er sich aber sehr wohl der Infrastruktur des Witwenfortbetriebes bedient habe. Zu diesen seiner eigenen Wirtschaftstreuhänderkanzlei zuzurechnenden, vom Beschwerdeführer selbst akquirierten Klienten hätten neben dem Klienten R. auch drei weitere namentlich genannte Unternehmen gehört, die der Beschwerdeführer aber im Jahre 1970 im Austausch gegen die Klienten G. und K. unentgeltlich in die Gesellschaft eingebracht habe. Erst ab 10. November 1970 habe die Gesellschaft ihre Tätigkeit aufgenommen, wobei die eigene Kanzlei des Beschwerdeführers ab dem 22. Mai 1970 durch einen Stellvertreter berufsrechtlich geführt worden sei, dabei sei wie schon bis dahin die personelle und materielle Infrastruktur des Witwenfortbetriebes genutzt worden. Der Verkauf der Klienten der Kanzlei des Beschwerdeführers an die Gesellschaft sei unter Druck der Forderungen des damaligen Bundeskanzlers erfolgt, wobei über Wert und Preis des Klientenstocks eine Übereinstimmung habe erzielt werden können, die vom Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gutachterlich geprüft und für angemessen befunden worden sei. Die Existenz der Kanzlei des Beschwerdeführers sei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder somit auch dadurch bekannt gewesen, wozu noch komme, daß die Stellvertretung jährlich neu beantragt habe werden müssen und auch Kammerumlage bezahlt worden sei. Es wurde dem Berufungssenat ein Ordner mit sämtlichen Honorarnoten vorgelegt, die von den Klienten der Kanzlei des Beschwerdeführers im Zeitraum 1968 bis 1980 bezahlt worden seien. Die in Rede stehenden Konten seien nicht dem Beschwerdeführer, sondern Dr. Gustav St. zuzurechnen. Als Beweis dafür, daß Dr. Gustav St. über erhebliches Barvermögen verfügt habe, legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung vom 25. Oktober 1972 vor, die von Dr. Gustav St. verfaßt worden sei und über einen Teil seiner Barmittel Aufschluß gebe. Der Beschwerdeführer habe diese Aufstellung erst in den letzten Wochen in alten Unterlagen gefunden. Auch diese Aufstellung zeige, daß Dr. Gustav St. über anonyme Wertpapierkonten verfügt und disponiert habe oder disponieren habe lassen.

Diese mit "25/X/1972" datierte und mit "Im Safe 107 der (X-Bank)" überschriebene handschriftliche Aufstellung nennt drei Sparbücher der X-Bank mit im Abgabenverfahren nicht vorgekommenen Kontonummern und Guthabensständen von S 100.262,20, S 85.905,90 und S 79.324,--, ferner drei Sparbücher anderer Geldinstitute mit Guthabensständen von S 71.440,--, S 53.238,88 und S 49.910,79, verweist auf Anleihepapiere (Zusammenstellung im Depot der (X-Bank)), auf 100 kl. Dukaten, 10 Souvereigns, auf Silberstücke a S 50,-- und enthält abschließend die Bemerkung "Alle Sparbücher sind Überbringersparbücher mit Losungswort".

Des weiteren wurde vom Beschwerdeführer und seinen Vertretern erneut vorgebracht, daß Dr. Gustav St. von der Verfügungsmacht über die gegenständlichen Konten nicht ausgeschlossen gewesen sei und daß die Behörde diesbezüglich auch nie Erhebungen angestellt oder Beweise erhoben habe. Auch die Prüfer hätten im Strafverfahren aussagen müssen, für ihr Vorgehen weder Beweise noch Hinweise gehabt zu haben. Daß die Behörde im bisherigen Verfahren alle denkmöglichen theoretischen Einkunftsarten als nicht gegeben angenommen habe, liege daran, daß die Beträge nicht aus Einkünften des Beschwerdeführers stammten; es gebe für eine Zurechnung des behaupteten Vermögenszuwachses an den Beschwerdeführer keine wie immer gearteten Anhaltspunkte; es sei kein Umstand hervorgekommen, daß diese Beträge vom Beschwerdeführer ins Verdienen gebracht worden seien und zu welchem Zeitpunkt. Nicht zuletzt aufgrund der heute vorgelegten Beweise sei mit der einer Schätzung entsprechenden großen Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, daß die gegenständlichen Mittel Dr. Gustav St. gehörten und von diesem stammten. Wann diese Mittel Dr. Gustav St. zugeflossen seien, könne nicht gesagt werden. Die Zeugin Dr. Leonore B. sei in keinem wohlwollenden Verhältnis zu Dr. Gustav St. gestanden und nicht erfreut darüber gewesen, daß Dr. Gustav St. in Wohngemeinschaft mit der Mutter des Beschwerdeführers gelebt habe. Diese Zeugin habe substantiell auch nichts auszusagen vermocht. Schließlich wurden dem Berufungssenat noch weitere Unterlagen vorgelegt und zwar eine zusammenfassende Aufstellung über das Verfahren des Beschwerdeführers im Hinblick auf die Aussagen der Prüfer vor Gericht, ferner die Protokolle über die Aussagen des Beschwerdeführers, des Untersuchungsrichters und mehrerer Bediensteter der Abgabenverwaltung im gerichtlichen Strafverfahren und ein Schreiben eines Dr. Arthur S. vom 7. September 1985.

In diesem an den Beschwerdeführer gerichteten Schreiben wird bestätigt, daß die Familie St. in sehr guten Verhältnissen gelebt habe. Der Vater des Dr. Gustav St. habe nämlich ein sehr gutes Geschäft in Floridsdorf gehabt, wo die ganze Familie mitgeholfen habe. Ein Geschäftsmann habe dem Schreiber des öfteren über den Reichtum des "alten

St." berichtet. Als Dr. Gustav St. nach dem Krieg zurückgekehrt sei, habe er eine gute Praxis als Nervenarzt im 9. Bezirk gehabt, seine Gattin sei vermutlich auch Ärztin gewesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1975, 1977, 1979 und 1980 ab.

In der Begründung ihres Bescheides traf die belangte Behörde zunächst Feststellungen zu Person und beruflichem Werdegang des Beschwerdeführers (Seite 2 bis 3 des Bescheides), zu Gründung, Geschäftsführung und Prokura der Gesellschaft, zu den von der Gesellschaft und über ihre Stammanteile abgeschlossenen Rechtsgeschäften, ihrer Umsatzentwicklung von S 4,2 Millionen im Jahre 1973 bis S 33 Millionen im Jahre 1980, zu den von der Gesellschaft an Familienangehörige des Beschwerdeführers und an Dkfm. Dr. Franz B. bezahlten Bruttogehältern und dem Unterbleiben offener Ausschüttungen für die Geschäftsjahre 1970 bis 1980 (Seite 4 bis 9 des Bescheides), zu Einkommensteuererklärungen und (ersten) Einkommensteuerbescheiden des Beschwerdeführers für die Jahre 1973 bis 1980 (Seite 9 bis 11 des Bescheides), zu den Umständen des Erwerbes der Liegenschaften N. 44 und N. 42 (Seite 11 bis 16 des Bescheides), zur Auslösung und Entwicklung des nunmehrigen Verfahrens einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Verhältnisse des Dr. Gustav St. bis zum wesentlichen Inhalt des im Vorverfahren geprüften Bescheides (Seite 16 bis Seite 44 des Bescheides), zum gerichtlichen Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer wegen Abgabenhinterziehung (Seite 44 bis Seite 45 des Bescheides) und gab sodann auszugsweise den Inhalt des Vorerkenntnisses sowie der ebenfalls am 26. Mai 1993 ergangenen Erkenntnisse zu 89/13/0082 und 89/13/0081 und des Erkenntnisses vom 21. Dezember 1994, 90/13/0236, sowie den Verfahrensgang im fortgesetzten Verfahren unter Einschluß des fortgesetzten Berufungsverfahrens betreffend die Gesellschaft wieder (Seite 60 bis Seite 75 des Bescheides).

In ihren daran anschließenden Erwägungen stellte die belangte Behörde zunächst klar, daß zufolge Unangreifbarkeit der Wiederaufnahmebescheide wegen Abweisung der gegen diese gerichteten Beschwerde im Vorerkenntnis Gegenstand des fortgesetzten Verfahrens lediglich die Beurteilung der Bemessungsgrundlagen und die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1975, 1977, 1979 und 1980 sei. Sodann stellte die belangte Behörde nach Wiedergabe der Bestimmung des § 63 Abs. 1 VwGG und jener des § 116 Abs. 2 BAO unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur bindenden Wirkung rechtskräftiger Strafurteile die Auswirkungen dieser sie treffenden Bindungswirkungen dar. Während die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis getroffenen Ausführungen mit den im rechtskräftigen Strafurteil getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zur Frage der Zurechnung der Konten an den Beschwerdeführer und den Sachverhalten im Zusammenhang mit der eigenen Wirtschaftstreuhänderkanzlei des Beschwerdeführers in Einklang stünden, stünden sie zur Frage der ungeklärten Vermögenszuwächse und zur Frage der Veräußerung des Geschäftsanteiles des Dkfm. Dr. Franz B. im Widerspruch. Auf die Frage, welcher Bindungswirkung Vorrang zukomme, finde sich in Rechtsprechung und Literatur keine Antwort. Nach Auffassung der belangten Behörde sei der Bindungskonflikt dahin zu lösen, daß die in § 63 Abs. 1 VwGG angeordnete Bindung eine solche im rechtlichen Bereich sei, während die Bindung an strafgerichtliche Urteile im Tatsachenbereich wirksam werde. Hebe der Verwaltungsgerichtshof einen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, so müsse die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann übernehmen, wenn in einem strafgerichtlichen Urteil eine abweichende Rechtsanschauung vertreten werde. Hebe hingegen der Verwaltungsgerichtshof einen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, dann bestehe eine Bindung der Behörde an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr, wenn in einem strafgerichtlichen Urteil derselbe Sachverhalt festgestellt worden sei, den auch die belangte Behörde im (laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes als mit Verfahrensmängeln behafteten) Vorverfahren festgestellt habe. Die strafgerichtlichen Feststellungen, auf welche der Verwaltungsgerichtshof in seiner Beurteilung des Vorbescheides der belangten Behörde vom 23. März 1990 nicht habe Bedacht nehmen können, stellten daher im fortgesetzten Verfahren neue Tatumstände dar, und bedeuteten eine Vorwegnahme der vom Verwaltungsgerichtshof angeordneten Sachverhalts- und Begründungsergänzungen (Seite 75 bis 84 des Bescheides). Ausgehend von diesen Überlegungen begründete die belangte Behörde das Ergebnis des angefochtenen Bescheides zu den einzelnen Themen des Verfahrens in folgender Weise:

1. Zurechnung der Konten (Seite 105 bis 106 des Bescheides):

Zu dieser Frage hätten die mit den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes übereinstimmenden Sachverhaltsfeststellungen des Strafurteiles es der belangten Behörde verwehrt, eine vom Vorverfahren abweichende

Beweiswürdigung vorzunehmen. Die in der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Ausführungen über das Vermögen des Dr. Gustav St. seien nach den Erwägungen im Vorerkenntnis für die Zurechnungsfrage unerheblich. Die handschriftliche Aufstellung des Dr. Gustav St. vom 25. Oktober 1972 stelle für die Frage der Kontenzurechnung zudem auch kein brauchbares Beweismittel dar, weil zwischen den in dieser Aufstellung angeführten Sparbüchern der X-Bank und den dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Konten keine Identität bestanden habe. Die zur Frage der Kontenzurechnung im fortgesetzten Berufungsverfahren getroffenen Ausführungen des Beschwerdeführers seien im Hinblick auf das Strafurteil und die Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes im Vorerkenntnis ohne rechtliche Bedeutung. Die Zinsenerträge aus den betroffenen Konten seien dem Beschwerdeführer daher zu Recht zugerechnet worden.

2. Ungeklärter Vermögenszuwachs - Herkunft der Mittel (Seite 106 bis 162 des Bescheides):

Zu dieser Frage sei im Strafurteil rechtskräftig festgestellt worden, daß es sich bei den ungeklärten Vermögenszuwächsen um zusätzliche nicht erklärte einkommensteuerpflichtige Einkünfte des Beschwerdeführers gehandelt habe. Zu dieser Frage habe der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis keine inhaltliche Rechtswidrigkeit, sondern nur eine solche infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften wegen mangelhafter Begründung und Ergänzungsbedürftigkeit der Sachverhaltsermittlung festgestellt; die vom Verwaltungsgerichtshof angeordneten Sachverhalts- und Begründungsergänzungen seien mit dem bindende Wirkung entfaltenden Strafurteil als vorweggenommen anzusehen. Es seien die in den Streitjahren festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse auf den dem Beschwerdeführer zugerechneten Konten damit schon deshalb als einkommensteuerpflichtige Einkünfte zu behandeln gewesen.

Sollte der Berufungssenat die von ihm gesehene Bindung an das Strafurteil in dieser Frage zu Unrecht angenommen haben, dann wären die ungeklärten Vermögenszuwächse aus folgenden anderen Gründen als einkommensteuerpflichtige Einkünfte zu beurteilen:

Da die Konten dem Beschwerdeführer zuzurechnen waren, habe es sich um Zuwächse in seinem Vermögen und nicht in jenem des Dr. Gustav St. gehandelt. Da die Mittel in der Gesamthöhe von S 5,150.996,67, welche den Konten des Beschwerdeführers in den Streitjahren zugeführt worden seien, weder in seinen erklärten Einkünften noch in seinen von der Behörde im Verfahren ermittelten Einkünften Deckung gefunden hätten, müßten sie aus anderen Quellen stammen, wofür Zuwendungen dritter Personen, nicht der Einkommensteuer unterliegende Vorgänge wie etwa Erlöse aus der Veräußerung von nicht der Vermögensteuer unterliegenden Gegenständen, vor allem aber bisher nicht erklärte steuerpflichtige Einkünfte in Betracht kämen. Dem Beschwerdeführer sei im fortgesetzten Berufungsverfahren Gelegenheit gegeben worden, die Herkunft dieser Mittel aufzuklären. Er habe die Herkunft dieser Mittel aber nicht aufgeklärt, sondern sich darauf beschränkt, die Zurechnung der Konten an ihn zu bestreiten. Dies habe die Behörde gemäß § 184 Abs. 2 BAO zur Schätzung berechtigt. Bei Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses spreche die Vermutung dafür, daß dieser aus nicht einbekannten Einkünften stamme. Sache des Steuerpflichtigen sei es, das Gegenteil glaubhaft zu machen.

Im weiteren Verlauf ihrer Begründungsausführungen stellte die belangte Behörde dar, aus welchen Erwägungen es nicht angenommen werden könne, daß die ungeklärten Vermögenszuwächse aus Schenkungen des Dr. Gustav St. an den Beschwerdeführer, aus früher erzielten Einkünften des Beschwerdeführers, aus einer Erbschaft nach seinem Vater oder aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens herrühren könnten.

Zur Frage der Möglichkeit eines Herrührens der Vermögenszuwächse aus Schenkungen des Dr. Gustav St. trat die belangte Behörde in eine Auseinandersetzung mit den für und gegen eine solche Möglichkeit sprechenden Indizien sowohl aus dem Bestand der Ermittlungsergebnisse des bisherigen Verfahrens (vgl. die Darstellung und bisherige Würdigung darauf bezogener Ermittlungsergebnisse in Gegenüberstellung mit den Bekundungen des Beschwerdeführers etwa auf den Seiten 12 bis 15, 18 bis 20, 24 f, 30 f, 33 f, 61 bis 65, 88 ff und 96 f des Vorerkenntnisses) als auch aus dem oben wiedergegebenen Bestand der Ermittlungsergebnisse des fortgesetzten Berufungsverfahrens ein und legte in ausführlicher Würdigung der betrachteten Indizien dar, aus welchen Überlegungen sie es nicht annehme, daß Dr. Gustav St. ein großes Vermögen besessen, Vermögensgegenstände veräußert und dem Beschwerdeführer Beträge zugewendet hätte, weshalb eine Finanzierung der ungeklärten Vermögenszuwächse aus Schenkungen des Dr. Gustav St. nicht in Betracht komme. Daß die ungeklärten Vermögenszuwächse aus früher erzielten Einkünften des Beschwerdeführers stammten, habe dieser selbst

ausgeschlossen. Auch die vom Beschwerdeführer im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu 90/13/0155 angedeutete Möglichkeit eines Herrührens der Vermögenszuwächse aus der Erbschaft nach seinem Vater sei als nahezu ausgeschlossen zu beurteilen. Der Beschwerdeführer habe ein Jahr nach dem Tod seines Vaters erst eine Wirtschaftstreuhänderkanzlei eröffnet und im Jahr vor dem Tod seines Vaters geheiratet und sei im gleichen Jahr Vater geworden. Hätte der Beschwerdeführer in diesem Lebensabschnitt unversteuerte anonyme Sparbücher aus dem Nachlaß seines Vaters zur Verfügung gehabt, dann wären solche finanzielle Mittel im damaligen Lebensabschnitt des Beschwerdeführers der Lebenserfahrung nach zum Existenzaufbau und nicht dazu verwendet worden, sie für spätere Zeiten zu sparen. Gegen eine Herkunft der ungeklärten Vermögenszuwächse aus einer Erbschaft des Beschwerdeführers nach seinem Vater spräche in anderer Hinsicht auch die verfolgbare Herkunft zweier solcher Zuflüsse einerseits aus einem Guthaben auf einem nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Konto einer Innsbrucker Bank und andererseits aus einer Fremdwährungszahlung. Der Annahme eines Herrührens der Vermögenszuwächse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens schließlich stehe das Fehlen nachvollziehbarer Bekundungen des Beschwerdeführers über solche Rechtsgeschäfte entgegen. Der Beschwerdeführer habe im Vorverfahren lediglich ein einziges solches Rechtsgeschäft behauptet, sei für Abschluß und Vollzug dieses seiner Art nach der Lebenserfahrung entsprechend als beweisbar anzusehenden Geschäftes aber jeglichen Beweis schuldig geblieben, weshalb die belangte Behörde dem Beschwerdeführer auch den behaupteten Verkauf von Bildern in die Schweiz nicht glauben könne. Auch durch Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens seien die vorgefundenen Vermögenszuwächse damit nicht als erklärt anzusehen.

In der Beurteilung, welcher Einkunftsart die Vermögenszuwächse als nicht erklärte Einkünfte zuzuordnen seien, seien nach der vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis geäußerten Rechtsansicht die Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb und sonstige Einkünfte auszuscheiden, sodaß lediglich die Einkunftsarten nichtselbständige Arbeit, Kapitalvermögen und für die Jahre 1977, 1979 und 1980 auch Vermietung und Verpachtung verblieben. Bei den Einkünften des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit habe es sich um seine Bezüge als Bundesminister für Finanzen gehandelt, deren Höhe gesetzlich geregelt gewesen sei, sodaß das Vorliegen nicht einbekannter Einkünfte, aus denen die ungedeckten Vermögenszuwächse finanziert worden wären, in diesem Bereich nicht denkbar sei. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung habe der Beschwerdeführer in den Jahren 1977, 1979 und 1980 aus der Untervermietung von Räumlichkeiten erzielt. Auch in diesem Bereich sei das Vorliegen von nicht einbekannten Einkünften, aus denen die ungedeckten Vermögenszuwächse finanziert worden sein könnten, nicht als denkbar anzusehen.

Für die einzig verbleibende Möglichkeit, daß der Beschwerdeführer die ungeklärten Vermögenszuwächse als Einkünfte aus Kapitalvermögen durch weitere verdeckte Gewinnausschüttungen der Gesellschaft an ihn erzielt haben könnte, sprächen demgegenüber eine Reihe von Indizien. Zu verweisen sei auf die gesellschaftsrechtliche Stellung des Beschwerdeführers als Inhaber der Anteilsmehrheit unter Bedachtnahme zusätzlich auch auf die weitere Anteilsinhaberschaft seiner Ehegattin, ferner auf die Stellung der Mutter des Beschwerdeführers als Prokuristin der Gesellschaft, auf die Stellung der Ehegattin des Beschwerdeführers als Angestellte der Gesellschaft, auf die im Verfahren hervorgekommene tatsächliche Einflußnahme des Beschwerdeführers auf die Gestion der Gesellschaftsorgane in Angelegenheiten der Geldgebarung und schließlich auch auf hervorgekommene Verbindungen der Gesellschaft in die Schweiz.

Zu den zuletzt erwähnten Verbindungen der Gesellschaft in die Schweiz traf die belangte Behörde sodann Sachverhaltsfeststellungen über die am 6. April 1979 durch Dkfm. Dr. Franz B. erfolgte Gründung der A. Gesellschaft m.b.H. mit dem Sitz in Z in der Schweiz und den Gesellschaftern Dkfm. Dr. Franz B. und Günther K. und über das Bestehen von Geschäftsbeziehungen zwischen der A. Gesellschaft m.b.H. und der Gesellschaft, welches aus einem, sodann dargestellten konkreten Fall erwiesen sei. Die Nahebeziehung zwischen diesen Gesellschaften liege angesichts der handelnden Personen auf der Hand, der am 18. Dezember 1979 in Schweizer Währung eingelangte ungeklärte Vermögenszufluß beim Beschwerdeführer lege einen Zusammenhang mit von der Gesellschaft im Wege der

A. Gesellschaft m.b.H. in der Schweiz entfalteten Aktivitäten und daraus resultierenden verdeckten Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer nahe.

Insgesamt halte es die belangte Behörde deshalb für wahrscheinlich, daß die ungeklärten Vermögenszuwächse aus weiteren verdeckten Gewinnausschüttungen der Gesellschaft an den Beschwerdeführer hergerührt hätten. Hiefür kämen insbesondere die einem Wirtschaftstreuhänder vorbehaltenen Tätigkeiten in Betracht, darunter auch

Vermittlungstätigkeiten für Klienten, für die aufgrund des großen Umfanges der Klientel der Gesellschaft durchaus Gelegenheit bestanden hätte. Da die Gesellschaft bis zum Jahre 1980 niemals offene, in den Streitjahren aber im Zusammenhang mit den Sachverhalten der vom Bes

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at