

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/6/6 89/13/0262

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 06.06.1990

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

33 Bewertungsrecht;

## Norm

BAO §148 Abs3;

BAO §148 Abs5;

BAO §161 Abs2;

BAO §166;

BAO §167 Abs2;

BAO §169;

BAO §183 Abs3;

BAO §198 Abs1;

BAO §273 Abs1;

BAO §77 Abs1;

BAO §92 Abs1;

BewG 1955 §69 Abs1 litb;

EStG 1972 §2 Abs3 Z5;

EStG 1972 §27;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 89/13/0263 89/13/0264 Besprechung in: ÖStZB 1991, 133;

## Betreff

N gegen FLD Wien, NÖ und Bgld vom 8.9.1989, 6/4-4079/82-05, bet ESt für 1973 bis 1980 und VermSt zum 1.1.1971, 1.1.1974, 1.1.1977, 1.1.1979 und 1.1.1980 (erstangefochter Bescheid), sowie X-GmbH gegen FLD Wien, NÖ und Bgld vom 12.1.1989, 6/2-3317/14/1981, bet USt, KSt und GewSt für die Jahre 1973 bis 1979 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer zum 1.1.1974, 1.1.1977 und 1.1.1980 (zweitangefochter Bescheid), sowie gegen FLD Wien, NÖ und Bgld vom 12.1.1989, GA 6/2-3317/15/81, bet Haftung für KEST 1973, 1974, 1976 und 1977 (drittangefochter Bescheid):

## Spruch

Der erstangefochte Bescheid wird, soweit er die Einkommensteuer für 1973 bis 1975 sowie die Vermögensteuer

zum 1. Jänner 1974 betrifft, der zweitangefochtene Bescheid wird, soweit er die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 1976 betrifft, und der drittangefochtene Bescheid wird, soweit er die Haftung für Kapitalertragsteuer 1976 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Soweit der erstangefochtene Bescheid die Einkommensteuer für 1976 bis 1980 und die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1977, zum 1. Jänner 1979 und zum 1. Jänner 1980 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Erstbeschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.270,-- und der Zweitbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.110,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

### **Begründung**

Der Erstbeschwerdeführer (N) ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Zweitbeschwerdeführerin (GmbH). Bei beiden Beschwerdeführern fanden gemäß § 99 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) abgabenbehördliche Prüfungen statt. Entsprechend den Ergebnissen dieser Prüfungen legte die belangte Behörde ihren im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheiden folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Zweitbeschwerdeführerin schloß im Sommer 1976 mit einem arabischen Auftraggeber einen Vertrag über die Durchführung von Installationsarbeiten ab. Als Leistungsentgelt wurde ein Betrag von 2.830.638,-- Saudi Rials (SR) vereinbart. Dieser Auftrag wurde an die A-GmbH gegen ein Entgelt von S 500.000,-- und die Übernahme der an saudiarabische Provisionäre zu leistenden Provisionszahlungen in Höhe von 3 % der Auftragssumme zuzüglich SR 258.000,-- abgetreten.

Diesen Installationsauftrag samt Nebenabreden übernahm die P-OHG und verpflichtete sich darüber hinaus, der A-GmbH ein Abtretungsentgelt von S 500.000,-- zu bezahlen. Die P-OHG leistete in Erfüllung dieser Vereinbarung an die A-GmbH folgende Zahlungen:

a)

S 500.000,-- für die Abtretung des Auftrages an die P-OHG

b)

S 500.000,-- zur Weiterleitung an die Zweitbeschwerdeführerin für die Abtretung des Auftrages der Zweitbeschwerdeführerin an die A-GmbH

c) S 441.500,-- (= 3 % der Auftragssumme) zur Weiterleitung an die Zweitbeschwerdeführerin für saudiarabische Provisionäre.

Der Zweitbeschwerdeführerin verblieb aus diesem Geschäft ("Arabien-Geschäft") nach Weiterleitung der Provisionszahlungen das Abtretungsentgelt von S 500.000,-- als Erlös.

Nach Abschluß der Installationsarbeiten erhielt der Erstbeschwerdeführer namens der Zweitbeschwerdeführerin vom arabischen Auftraggeber einen Scheck der saudiarabischen Nationalbank über das vereinbarte Leistungsentgelt von SR 2.830.638,-- und gab ihn an den Gesellschafter und Geschäftsführer der P-OHG, P, vereinbarungsgemäß weiter. P retournierte nach vergeblichen Versuchen, den Scheck bei Wiener Banken einzulösen, diesen Ende Dezember 1976 an den Erstbeschwerdeführer, um über dessen Sohn M, der bei der Bank A als Devisenhändler beschäftigt war, die Einlösung zu versuchen. Anfang Jänner 1977 verständigte die Zweitbeschwerdeführerin P, daß bei der Bank A - nach Abzug der von den saudiarabischen Vermittlern beanspruchten Beträge - ein Scheckentlös von S 9.956.408,30 erzielt worden sei. In der Folge wurde dieser Betrag auf das Konto bei der Bank B Nr. 57-363 überwiesen und durch diese Überweisung (laut Berufung der Zweitbeschwerdeführerin "Barerlag") am 3. Jänner 1977 die Überweisung auf ein Konto der P-OHG bei der H-Bank ermöglicht.

Am 27. August 1980 erstattete M Selbstanzeige und gab an, bei der Scheckeinlösung, die er selbst durchgeführt habe, einen Erlös von S 13.334.213,21 erzielt zu haben. S 9.956.408,30 seien an die P-OHG und S 1.215.180,-- an die saudiarabischen Vermittler überwiesen worden. Der verbliebene Restbetrag von S 2.162.624,91 sei ihm als zusätzliches Einkommen zugeflossen.

Eine diesbezügliche Bankauskunft der Bank A ergab, daß M hinsichtlich des SR-Schecks lediglich bei der

Kursquotierung behilflich gewesen sei, aber weder über den Scheckerköls verfügt, noch Inkassoinstruktionen erteilt habe. Laut Schreiben der Bank A vom 2. Dezember 1980 an das Finanzamt wurde die Einlösung vom geschäftsführenden Gesellschafter der Zweitbeschwerdeführerin, das ist der Erstbeschwerdeführer, selbst vorgenommen und dieser habe auch die Weisung gegeben, den Scheckerköls von S 13,334.213,21 auf das Konto Nr. 57-363 bei der B-Bank zu überweisen. Die Bank A legte die entsprechenden Bankbelege in Fotokopie vor. Bei Vergleich dieser Belege mit den vom Erstbeschwerdeführer im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung (BP) vorgelegten Belegen stellte sich dann heraus, daß die auf dem Beleg der Bank A aufscheinende Anweisung zur Überweisung des Betrages auf das Konto Nr. 57-363 bei der Bank B auf der vom Erstbeschwerdeführer übergebenen Ablichtung herauskopiert worden war.

Im Rahmen des daraufhin gegen den Erstbeschwerdeführer eingeleiteten Finanzstrafverfahrens wurde das Konto Nr. 57-363 bei der Bank B geöffnet. Es handelte sich um ein anonymes Sparbuch mit Losungswort, das nicht im Betriebsvermögen der Zweitbeschwerdeführerin erfaßt war. Auf diesem Sparbuch scheint der Scheckerköls in Höhe von S 13,334.213,21 am 29. Dezember 1976 als Einzahlung und die Abhebung von S 9,956.408,30 am 3. Jänner 1977 auf. Dieser Betrag, nämlich S 9,956.408,30, deckt sich dem Datum und der Höhe nach mit der an die P-OHG erfolgten Barüberweisung des Leistungsentgeltes für den arabischen Installationsauftrag. Das geht auch aus der Aussage des P laut Niederschrift vom 13. August 1980 hervor. Da bis zu der am 13. Jänner 1977 erfolgten Löschung des Sparbuchs keine Abhebungen mehr aufscheinen, verblieb aus der Scheckeinlösung ein Guthaben von S 3,377.804,91.

Die belangte Behörde zog aus diesem Sachverhalt in den angefochtenen Bescheiden nachstehende, im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittige Folgerungen:

Der nicht an die P-OHG weitergeleitete Betrag aus der Scheckeinlösung (S 3,377.804,91) stelle eine Einnahme der Zweitbeschwerdeführerin aus dem abgetretenen Arabiengeschäft dar, die in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung direkt auf ein in der Verfügungsmacht ihres Gesellschafters (des Erstbeschwerdeführers) stehendes Konto geflossen sei. Der zweitangefochte Bescheid erfaßt die verdeckte Gewinnausschüttung ertragsteuerlich für das Jahr 1976 bei der Zweitbeschwerdeführerin, mit dem drittangefochtenen Bescheid zog die belangte Behörde die Zweitbeschwerdeführerin zur Haftung für die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer 1976 heran. Beim Erstbeschwerdeführer kam die eben erwähnte verdeckte Gewinnausschüttung für das Jahr 1976 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Ansatz. Als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßte die belangte Behörde weiters die Zinsen, die aus dem 1973 eröffneten Sparbuch Nr. 57-363 bis zu dessen Auflösung am 13. Jänner 1977 in den einzelnen Jahren angefallen waren. Die Kapitalstände des Sparbuchs wurden bei der Vermögensteuer zu den einzelnen Stichtagen als sonstiges Vermögen berücksichtigt. Ab dem Jahre 1977 unterstellte die belangte Behörde bei der Einkommensteuer und der Vermögensteuer des Erstbeschwerdeführers, daß der bei der am 13. Jänner 1977 erfolgten Sparbuchauflösung vorhandene Kapitalstand unter gleichen Bedingungen wie bisher (7 %ige Verzinsung) wieder veranlagt worden wäre, woraus sich jährliche Zinserträge ergaben, die jeweils (bei der Berechnung der Kapitaleinkünfte und des Vermögens) dem letzten Kapitalstand zugeschlagen wurden. Schon für das Jahr 1976 war die belangte Behörde ebenso wie die BP davon ausgegangen, daß in diesem Jahr vom Sparbuch Nr. 57-363 abgehobene Beträge zu gleichen Bedingungen wie bisher (7 %) wieder veranlagt worden seien; auf Grund dessen kamen auch schon für 1976 rechnerische Zinsen bei den Einkünften des Erstbeschwerdeführers aus Kapitalvermögen in Anschlag, die abgehobenen Beträge und die rechnerischen Zinsen wurden bei der Festsetzung der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1977 dem Kontostand des Sparbuchs Nr. 57-363 und zu den folgenden Stichtagen dem Kapitalstand zugeschlagen, der sich auf Grund der Annahme der Wiederveranlagung des Kapitals aus dem aufgelösten Sparbuch ergeben hatte.

Dem Einwand der Beschwerdeführer, der Erlös aus dem Arabiengeschäft wäre (mit S 2,162.624,91) bereits bei M versteuert worden, hielt die belangte Behörde entgegen, daß das Abgabenverfahren des Erstbeschwerdeführers unabhängig von dem des M sei. Die Rechtskraft der an M gerichteten Bescheide bewirke lediglich, daß das zugrundeliegende Rechtsgeschäft nicht Gegenstand einer neuerlichen Entscheidung gegenüber DEMSELBEN Steuerpflichtigen sein könne.

Zum Vorwurf des Erstbeschwerdeführers, die rechtswidrigerweise (unter Verletzung des Bankgeheimnisses) von der Bank A beschafften Unterlagen dürften nicht zum Nachteil des Beschwerdeführers Verwendung finden, bemerkte die belangte Behörde, daß das Abgabenverfahrensrecht kein dem § 98 Abs. 4 FinStrG vergleichbares Beweisverwertungsverbot kenne.

Schließlich ist festzuhalten, daß der zweitangefochtene Bescheid die Berufung der Zweitbeschwerdeführerin hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1975 und 1978 als verspätet zurückwies.

Die Beschwerdeführer brachten gegen die angefochtenen Bescheide zunächst Beschwerden beim Verfassungsgerichtshof ein, der deren Behandlung jedoch mit den Beschlüssen vom 28. November 1989, B 1291/89-3 (betreffend die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid) und B 384, 385/89-10 (betreffend die Beschwerde gegen den zweit- und drittangefochtenen Bescheid) ablehnte.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof machen die Beschwerdeführer sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide als auch deren Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Wie schon im Verwaltungsverfahren vertreten die Beschwerdeführer im wesentlichen den Standpunkt, der (verbliebene) Erlös aus dem Arabiengeschäft wäre bereits dem M zugerechnet worden und dürfe daher nicht mehr bei den Beschwerdeführern erfaßt werden, rechtswidrig beschaffte Unterlagen der Bank B dürften nicht als Beweismittel verwertet werden, das Sparbuch Nr. 57-363 gehöre nicht dem Erstbeschwerdeführer, sondern werde von diesem im Ostgeschäft tätigen Unternehmer nur gleichsam treuhändig für Diplomaten von Ostblockstaaten gehalten, und den verbliebenen Erlös aus dem Arabiengeschäft hätte, abgesehen von der schon erfolgten steuerlichen Zurechnung, auch tatsächlich M und nicht die Beschwerdeführer lukriert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Behandlung verbundenen Beschwerden erwogen:

I.1. Die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers gegen den erstangefochtenen Bescheid wird insoweit erhoben, als dieser den Berufungen des Erstbeschwerdeführers - "insbesondere gegen die Einkommensteuer 1973 bis 1980, Umsatzsteuer und Vermögensteuer" - nicht stattgibt. Die Umsatzsteuer dürfte allerdings nur irrtümlich erwähnt sein; sie ist weder Gegenstand des erstangefochtenen Bescheides noch irgendwelcher Beschwerdeaufführungen. Jene Abgaben, über die der erstangefochteue Bescheid tatsächlich spricht

- Einkommensteuer 1973 bis 1980, Vermögensteuer zum 1. Jänner 1971, 1. Jänner 1974, 1. Jänner 1977, 1. Jänner 1979 und 1. Jänner 1980 - sind als Gegenstand der Beschwerde anzusehen. Mit Ausnahme der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1971 sind der Beschwerde auch Gründe für die Rechtswidrigkeit der (übrigen) Abgabenfestsetzungen zu entnehmen, und zwar dahingehend, daß dem Erstbeschwerdeführer zu Unrecht das Sparbuch der Bank B Nr. 57-363 und die Zinsen daraus bzw. ab 1977 (teilweise sogar schon ab 1976) eine gleichwertige Kapitalanlage mit angenommenen Zinsen aus dieser zugerechnet worden wären. Gründe dafür, warum die Festsetzung der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1971 rechtswidrig sein sollte, enthält die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers jedoch nicht; auf Grund des Sparbuchs Nr. 57-363 kann sich keine Rechtswidrigkeit der Vermögensteuerfestsetzung zum 1. Jänner 1971 ergeben, weil dieses Sparbuch, das nach den Feststellungen der BP erst 1973 eröffnet wurde, dem Beschwerdeführer zum 1. Jänner 1971 noch nicht als Vermögen zugerechnet wurde. Bezuglich der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1971 erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet.

2. Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin enthält ausschließlich Einwände gegen die Erfassung des Ertrages aus dem Arabiengeschäft (S 3.377.804,91) als verdeckte Gewinnausschüttung. Diese Einwände betreffen die Festsetzung der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 1976 auf Grund des zweitangefochtenen Bescheides und die Haftung für Kapitalertragsteuer 1976 auf Grund des drittangefochtenen Bescheides. Gründe dafür, warum die beiden letztgenannten angefochtenen Bescheide mit ihren übrigen Absprüchen rechtswidrig sein sollten, sind der Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin nur noch in bezug auf den zweitangefochtenen Bescheid hinsichtlich der "Umsatzsteuer" in Form der Behauptung zu entnehmen, die Zurückweisung der Berufung gegen die "Umsatzsteuer" wegen Verspätung sei nicht begründet, da die beiden Schriftsätze sehr wohl rechtzeitig eingebracht worden wären. Dazu sei schon an dieser Stelle ausgeführt, daß der zweitangefochteue Bescheid eine Zurückweisung der Berufung als verspätet nur hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1975 und 1978 aussprach. Diese Umsatzsteuer, die bereits vor der BP mit Bescheiden vom 28. September 1976 und vom 1. Oktober 1979 festgesetzt worden war, blieb durch die im Jahre 1981 abgeschlossene BP und damit auch durch die auf Grund der BP ergangenen Abgabenbescheide unberührt. Gegenüber den bereits in den Jahren 1976 und 1979 ergangenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1975 und 1978 erwies sich aber die Berufung vom 20. August 1981 (im Anschluß an die BP) als verspätet.

Der Vollständigkeit halber sei auch erwähnt, daß die belangte Behörde bezüglich des Erlöses aus dem Arabiengeschäft (S 3.377.804,91) keine Umsatzsteuerpflicht annahm und daß das Sparbuch Nr. 57-363 nicht als Betriebsvermögen der

Zweitbeschwerdeführerin, sondern nur als Privatvermögen (sonstiges Vermögen) des Erstbeschwerdeführers behandelt wurde.

II. Im einzelnen wird zu den Beschwerden folgendes bemerkt:

1. Beide Beschwerdeführer rügen, das Arabiengeschäft wäre bereits rechtskräftig dem Sohn des Erstbeschwerdeführers zugerechnet worden. Es könnte daher nicht nochmals bei den Beschwerdeführern erfaßt werden.

Die rechtskräftige Abgabenfestsetzung gegenüber dem Sohn begründete indes nur diesem gegenüber und nicht auch gegenüber den Beschwerdeführern entschiedene Sache. Die rechtskräftige Abgabenfestsetzung gegenüber dem Sohn hinderte daher die Abgabenbehörde nicht, das Arabiengeschäft auch bei den Beschwerdeführern der Besteuerung zu unterwerfen. Jede der beiden Abgabenfestsetzungen (gegenüber dem Sohn und gegenüber den Beschwerdeführern) war für sich anfechtbar und auf ihre Rechtmäßigkeit überprüfbar. Gegenüber den Beschwerdeführern wäre die Abgabenfestsetzung nur rechtswidrig, wenn bei ihnen die Voraussetzungen für die Erfassung des Arabiengeschäftes nicht vorlägen, und nicht schon deshalb, weil das Vorliegen dieser Voraussetzungen auch (zu Unrecht) bei einem Dritten unterstellt wurde.

2. Die Beschwerdeführer bringen weiters vor, daß auf Grund einer rechtswidrigen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegenüber M das Bankgeheimnis bei der Bank B durchbrochen worden wäre und allein auf Grund dieser Verletzung des Bankgeheimnisses die angefochtenen Bescheide erlassen worden seien. Die Verwertung der so gewonnenen Beweise wäre unzulässig.

Ein Beweisverwertungsverbot ist dem Abgabenrecht (im weitesten Sinn) jedoch nur auf dem Gebiete des Finanzstrafrechtes bekannt, und zwar seit der Novellierung des Finanzstrafgesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 571/85. Nach § 98 Abs. 4 dieses Gesetzes dürfen nunmehr Beweismittel, die unter Verletzung der Bestimmungen des § 84 Abs. 2 erster und letzter Satz, des § 89 Abs. 3, 4, 8 oder 9, des § 103 lit. a bis c oder des § 106 Abs. 2 gewonnen wurden, zur Fällung des Erkenntnisses (der Strafverfügung) zum Nachteil des Beschuldigten oder des Nebenbeteiligten nicht herangezogen werden.

Bei der Abgabenerhebung nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung ist hingegen ein solches Beweisverwertungsverbot nicht vorgesehen. Es gilt weiterhin uneingeschränkt die Vorschrift des § 166 BAO, nach der als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Der Verwaltungsgerichtshof sieht daher keinen Anlaß, von seiner - im nachstehend letztzitierten Erkenntnis ausdrücklich auf das Bankgeheimnis (§ 23 des Kreditwesengesetzes, siehe BGBl. Nrn. 63/69, 325/86 und 415/88) bezogenen - Rechtsprechung abzurücken, die Verwertbarkeit eines Beweismittels werde auch dadurch nicht ausgeschlossen, daß es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1967, Zl. 564/65, vom 11. September 1975, Zl. 658/75, vom 22. Mai 1978, Zl. 357, 1286/78, Slg. Nr. 5262/F, vom 4. Juni 1986, Zl. 85/13/0050, 0117, und vom 24. Juni 1986, Zlen. 83/14/0174, 0190-0192, wie auch Stoll, BAO-Handbuch, Seite 388 f, und Stoll, Die Erfüllung abgabenverfahrensgesetzlicher Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten als unzulässige finanzstrafrechtliche Selbstbeschuldigung, ÖStZ Nr. 9/85, insbesondere Seite 125).

Der Erstbeschwerdeführer weist auch darauf hin, daß nach § 99 Abs. 2 FinStrG bei einer BP im Finanzstrafverfahren NUR die Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO für solche Prüfungen nicht gelten, woraus zu schließen wäre, daß § 98 Abs. 4 FinStrG sehr wohl auch im BP-Verfahren und auch im folgenden Abgabenverfahren bei Einleitung eines Finanzstrafverfahrens volle Gültigkeit besitze. Der Erstbeschwerdeführer verkennt damit jedoch den normativen Gehalt des Ausschlusses der Anwendung des § 148 Abs. 3 und 5 BAO. Dieser liegt nämlich darin, daß eine BP für Zwecke des Finanzstrafverfahrens jederzeit auch mehrmals (selbst in ein und demselben Finanzstrafverfahren) und auch ohne Ankündigung erfolgen kann (Dorazil-Harbich-Reichel-Kropfitsch, Finanzstrafgesetz, 7. Lieferung, Seite 331).

3. Beide Beschwerdeführer rügen, es wären die von ihnen namhaft gemachten Zeugen M (Sohn des Erstbeschwerdeführers) und

O (Schwiegervater des Erstbeschwerdeführers) nicht einvernommen worden. Nach dem erstangefochtenen Bescheid wurde von der Vernehmung des M als Zeuge Abstand genommen, da dessen schriftliche Aussage im Zuge der Selbstanzeige bereits vorliegt. Aus demselben Grund sei auch auf die Einvernahme des Zeugen O verzichtet worden. In

diesem Fall sei bereits in Form einer eidesstattlichen Erklärung eine Aussage getätigt worden.

Dem zweitangefochtenen Bescheid zufolge sah die belangte Behörde von der beantragten Zeugeneinvernahme ab, weil sie der Annahme der BP nicht folgte, daß alle Einzahlungen auf dem nicht im Betriebsvermögen stehenden Sparbuch Nr. 57-363 betrieblich veranlaßt seien.

Der Rüge der Beschwerdeführer in diesem Punkt kommt auf jeden Fall in bezug auf den Zeugen M Berechtigung zu. Es ist in Rechnung zu stellen, daß M von Anfang an - in den Berufungen beider Beschwerdeführer - gleichermaßen als "Kronzeuge" geführt und seine Einvernahme als Zeuge ausdrücklich beantragt wurde. Er hätte über die zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens strittige Zurechnung des Arabiengeschäftes und auch über die Zurechnung des Sparbuchs Nr. 57-363 ("für das gesamte Vorbringen") Auskunft geben sollen. Ein Grund, der die Abgabenbehörde im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO berechtigt hätte, den beantragten Beweis nicht aufzunehmen, ist nicht zu erkennen. Der im zweitangefochtenen Bescheid ins Treffen geführte Umstand, daß der Zweitbeschwerdeführerin in einem Punkt Recht gegeben wurde, ändert nichts daran, daß andere, von M zu bezeugende Punkte (Arabiengeschäft, Sparbuchzurechnung) strittig blieben. Die im erstangefochtenen Bescheid erwähnte schriftliche Aussage des M im Zuge der von ihm in eigener Sache erstatteten Selbstanzeige aber stellt keine Zeugenaussage des M im Abgabenverfahren der Beschwerdeführer und damit nicht den von den Beschwerdeführern beantragten Beweis im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO dar. Die dem erstangefochtenen Bescheid letztlich zugrundeliegende Annahme, der Zeuge könnte bei seiner Einvernahme nicht mehr aussagen als in der früheren schriftlichen Erklärung, entspricht auch nicht den Denkgesetzen. Einerseits steht eine Person als Zeuge im Abgabenverfahren unter besonderer Strafsanktion (§ 289 StGB) und andererseits kann die Einvernahme durch Beamte der Abgabenbehörde durchaus auch weitere Tatsachen ans Licht bringen als eine abgeschlossen vorliegende schriftliche Erklärung (siehe auch das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1971, Zl. 1742/70).

Die zuletzt angeführten Überlegungen gelten auch hinsichtlich der beantragten Zeugenaussage des O im Verhältnis zu der von ihm abgegebenen eidesstattlichen Erklärung. Anders als M wurde O allerdings erst in einem späten Stadium des Berufungsverfahrens als Zeuge namhaft gemacht, sodaß die belangte Behörde in ihrer zur Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof erstatteten Gegenschrift darin nicht grundlos eine Verfahrensverzögerung erblickt. Im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren könnte sich dieser Einwand jedoch nicht mehr als stichhäftig erweisen; es werden aber die Beschwerdeführer die im Ausland lebenden Zeugen der belangten Behörde stellig zu machen haben, wie sie dies schon in den vorangegangenen Verwaltungsverfahren richtigerweise angeboten haben.

Die in den Gegenschriften zu den Beschwerden geäußerte Meinung, das Ergebnis der beantragten Zeugeneinvernahmen hätte zu keiner anderen Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde führen können, stellt eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung dar.

Einen informierten Vertreter der Bank A hat der Beschwerdeführer nicht als Zeugen namhaft gemacht. Da der belangten Behörde eine ihr schlüssig erscheinende Erklärung dieser Bank vorlag, war sie von sich aus nicht verhalten, einen Vertreter dieser Bank als Zeugen zu laden.

4. Im erstangefochtenen Bescheid sieht die belangte Behörde die Annahme der BP, daß die bei Auflösung des Sparbuchs Nr. 57-363 Mitte Jänner 1977 freigewordenen Beträge ebenso wie die schon 1976 abgehobenen Beträge wieder bei einem anderen Kreditinstitut zu gleichen Bedingungen (7 % Verzinsung) angelegt worden seien, als glaubhaft an. Die glaubhaften Kapitalstände wurden zu den einzelnen Stichtagen als sonstiges Vermögen berücksichtigt, auf Grund angenommener gleichbleibender Verzinsung (7 %) unterstellte Zinserträge wurden als Einkünfte des Erstbeschwerdeführers aus Kapitalvermögen erfaßt (siehe auch die Sachverhaltsdarstellung zu Beginn dieses Erkenntnisses). Dies rügt der Erstbeschwerdeführer als rechtswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof folgt der belangten Behörde insoweit, als die Abhebungen von einem Sparbuch und dessen Auflösung regelmäßig nicht den Verlust des abgehobenen Kapitals, sondern nur eine Vermögensumschichtung bewirken. Weist der Steuerpflichtige in einem solchen Fall keinen Vermögensverlust nach, so darf davon ausgegangen werden, daß ein solcher auch nicht eingetreten ist. Die Erfassung des Kapitalbetrages als sonstiges Vermögen erweist sich damit nicht als rechtswidrig. Voraussetzung ist allerdings, daß dem Erstbeschwerdeführer nach Abschluß eines mängelfreien Verfahrens das Sparbuch Nr. 57-363 auch tatsächlich zugerechnet werden kann.

Die Annahme, daß aus den abgehobenen Kapitalbeträgen trotz Abhebung weiterhin in gleichem Maße Zinsen

abreifen, also nicht bloß die mit einer Abhebung regelmäßig verbundene Vermögensumschichtung, sondern auch WIE BISHER eine laufende Vermögensvermehrung eintritt, hat nicht mehr jenes Maß an Wahrscheinlichkeit für sich, daß auf diese Annahme eine Besteuerung von Kapitaleinkünften gegründet werden könnte. Zu vielfältig sind die Möglichkeiten einer - keinen Ertrag bringenden, ertragbringenden oder gar verlustbringenden - Kapitalveranlagung aus einem abgehobenen Sparkapital. In der Annahme, ein abgehobener Kapitalbetrag erbringe dieselben Zinsen wie bisher, kann nur eine Vermutung erblickt werden. Bloß vermutete, aber nicht erwiesene Einnahmen können aber nicht Gegenstand einer Besteuerung sein. Soweit der angefochtene Bescheid auf vermuteten Zinserträgen in den Jahren 1976 bis 1980 beruht, erweist er sich als inhaltlich rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit schlägt insofern auf die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1977, 1. Jänner 1979 und 1. Jänner 1980 durch, als die als abgereift angenommenen Kapitalzinsen zu den Stichtagen dem Kapital zugeschlagen wurden.

5. Die Beschwerdeführer meinen weiters, selbst wenn der Erstbeschwerdeführer (fiktiv) den Betrag von 3,3 Mio S aus dem Arabiengeschäft erhalten hätte, würde es sich um keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern um eine Provision für die gelungene Scheckeinlösung handeln.

Auf dem Boden ihrer Sachverhaltsfeststellungen hat die belangte Behörde das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung jedoch ohne erkennbare Rechtswidrigkeit bejaht, wenn sie diese verdeckte Gewinnausschüttung darin erblickte, daß die Zweitbeschwerdeführerin (GmbH) als Vertragspartner den Ertrag aus dem Arabiengeschäft erzielte, den von der Zweitbeschwerdeführerin erzielten (buchmäßig nicht ausgewiesenen) Ertrag aber der Erstbeschwerdeführer auf einem ihm zuzuordnenden Konto vereinnahmte.

6. Auf dem Boden ihrer Sachverhaltsfeststellungen mußte die belangte Behörde keine Provisionszahlung an die arabische Seite von 1,2 Mio S berücksichtigen, weil eine solche Zahlung trotz ausreichender Gelegenheit nicht nachgewiesen wurde. Dieser Nachweis erscheint umso eher möglich, als es in den Beschwerden heißt, vom Konto 57-363 seien anfangs 1977 S 1,215.081,-- Provisionen an Araber überwiesen worden. Dazu steht freilich das Vorbringen des Erstbeschwerdeführers auf Seite 15 seiner Beschwerde in Widerspruch, offensichtlich sei der (um die 1,2 Mio S also nicht gekürzte) Betrag von 3,3 MIO S nicht, wie irrtümlich erklärt am 3. Jänner, sondern erst am 13. Jänner 1977 DEM M zugeflossen.

7. Der Erstbeschwerdeführer wendet sich auch gegen die Beweiswürdigung durch die belangte Behörde. Der Auseinandersetzung mit seinen Einwänden ist vorauszuschicken, daß der Verwaltungsgerichtshof diese Beweiswürdigung nicht auf ihre Richtigkeit zu überprüfen hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes unterliegt die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle vielmehr nur in der Richtung, ob der Sachverhalt genügend erhoben wurde und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, d.h. ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (zuletzt Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. April 1990, Zl. 89/16/0204).

Im Beschwerdefall erscheint der Sachverhalt nicht genügend erhoben (siehe Punkt II.3.). Auf der Grundlage der von der belangten Behörde aufgenommenen Beweise ließe die Beweiswürdigung allerdings keinen Fehler erkennen.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, wie schon aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewißheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen läßt (siehe nochmals das Erkenntnis Zl. 89/16/0204).

Im Beschwerdefall konnte die belangte Behörde durchaus gute Gründe ins Treffen führen, welche den Bezug des Ertrages aus dem Arabiengeschäft bzw. das Eigentum am strittigen Sparbuch bei anderen Personen weniger wahrscheinlich erscheinen läßt als bei den Beschwerdeführern bzw. beim Erstbeschwerdeführer. Bezüglich des Eigentums am Sparbuch sind solche guten Gründe die Unterschrift des Erstbeschwerdeführers am Auszahlungsbeleg anläßlich der Liquidierung, der Umstand, daß sämtliche Geschäftskonten der Zweitbeschwerdeführerin bei der Bank B gleichzeitig mit dem Sparbuch aufgelöst wurden und daß der Gesamterlös aus dem Arabiengeschäft von über 13 Mio S auf eben dieses Sparbuch des Erstbeschwerdeführers überwiesen wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hält auch die

Bedenken der belangten Behörde gegen die Verantwortung des Erstbeschwerdeführers in Anbetracht der Höhe des Betrages für begründet, bei über 13 Mio S sei eine irrtümliche Überweisung auf ein dem Erstbeschwerdeführer nicht gehörendes Sparbuch wenig glaubhaft.

Aus der Überweisung des Erlöses aus dem unter Beteiligung der Zweitbeschwerdeführerin abgewickelten Arabiengeschäft auf das ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer (dem Erstbeschwerdeführer) - und nicht "Ostblockdiplomaten" - zuzurechnende Sparbuch konnte die belangte Behörde auf das Zufließen des nach Weiterleitung eines Teilbetrages verbleibenden Restbetrages an den Erstbeschwerdeführer schließen. Zu Recht weist sie auch noch auf folgende Indizien:

-  
Der aus der Scheckeinlösung erzielte Betrag sei am 3. Jänner 1977 nicht zur Gänze vom Sparbuch abgehoben worden, sondern nur der an die P-OHG weitergeleitete Betrag. Die Differenz von S 3,377.804,91 sei bis zur Löschung des Sparbuchs am 13. Jänner 1977 auf diesem verblieben. Dem entspreche auch eine Stellungnahme des P, in der dieser ausführe, weder die P-OHG noch er persönlich habe diesen Betrag direkt oder indirekt erhalten.

-  
M sei laut Auskunft der Bank A im Rahmen des Arabiengeschäftes lediglich als Bankangestellter bei der Scheckeinlösung behilflich gewesen. Vom Erstbeschwerdeführer hingegen sei die gesamte Abwicklung des Vertrages durchgeführt worden. Auch von diesem Gesichtspunkt her scheine die Vereinnahmung des gegenständlichen Betrages durch den Erstbeschwerdeführer wahrscheinlicher als durch dessen Sohn M, welcher außer bei der Scheckeinlösung niemals mit Belangen des Arabiengeschäftes befaßt gewesen sei.

-  
Die Gutschriftsanzeige der Bank A enthalte die Anweisung, den Scheckerköls von S 13,334.213,-- auf das gegenständliche Sparbuch zu überweisen. Diese Anmerkung sei auf der vom Erstbeschwerdeführer den Betriebsprüfern übergebenen Ablichtung herauskopiert worden.

-  
Laut Auskunft der Bank A sei die Scheckeinlösung vom Erstbeschwerdeführer vorgenommen worden. Der von der Bank übermittelte Beleg, der anlässlich der Scheckeinreichung erstellt worden sei, trage die Unterschrift des Erstbeschwerdeführers. Der Erstbeschwerdeführer habe auch die Weisung gegeben, den Scheckerköls auf das strittige Sparbuch zu überweisen.

Zutreffend hält die belangte Behörde dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren, die Überweisung des durch die Scheckeinlösung erzielten Betrages sei durch eine telefonische Anweisung zwischen zwei Banken geschehen und könne daher nicht vom Erstbeschwerdeführer veranlaßt worden sein, entgegen, daß eine Bank diesbezüglich nie von sich aus, sondern stets nur über Auftrag tätig werde. Den Auftrag habe nach der Auskunft der Bank A der Erstbeschwerdeführer erteilt. Daß die Überweisung stattgefunden habe, und zwar am 29. Dezember 1976, ergebe sich ohne Zweifel aus dem entsprechenden Bankbeleg, in dem die Zweitbeschwerdeführerin als Empfänger der Zahlung ausgewiesen sei.

Der Sachverhalt, wie er von den Beschwerdeführern dargestellt wird, hat die geringere Wahrscheinlichkeit für sich. So fällt schon der bereits aufgezeigte Widerspruch hinsichtlich der Zahlungen am 3. und 13. Jänner 1977 auf. Die auch in der Beschwerde des Erstbeschwerdeführers zugegebene Verfügungsberechtigung über das Sparbuch Nr. 57-363 läßt IM ZUSAMMENHANG mit der Überweisung des Erlöses aus dem Arabiengeschäft auf dieses Sparbuch und im Zusammenhang mit dem Umstand, daß die Geschäftskonten der Zweitbeschwerdeführerin bei der Bank B gleichzeitig mit dem Sparbuch liquidiert wurden, die Zurechnung des Sparbuchs an den Erstbeschwerdeführer als durchaus den Denkgesetzen entsprechend und wahrscheinlicher erscheinen als die Verfügung über das Sparbuch als "Treuhänder" von Ostblockdiplomaten. Die Angaben der Bank A erhärten, selbst wenn sie den M schützen sollten, die Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde und finden in den in den angefochtenen Bescheiden zitierten Bankbelegen weitgehend ihre Deckung. Da die Zweifel an der Darstellung der Beschwerdeführer berechtigt waren, durften sie auch der die Darstellung der Beschwerdeführer bestätigenden eidesstattlichen Erklärung des O entgegengebracht werden.

Zuzubilligen ist den Beschwerdeführern, daß der bloße Hinweis der belangten Behörde auf die ungeklärte Finanzierung der Villa (des Einfamilienhauses) des Erstbeschwerdeführers für sich wenig aussagekräftig erscheint; dieser Hinweis trägt für sich aber nicht die Begründung der angefochtenen Bescheide.

Ob in der Zweitbeschwerdeführerin, die laut Vereinbarung mit der A-GmbH vom 12. August 1976 immerhin Vertragspartner des arabischen Auftraggebers war und damit vertraglich zunächst selbst Anspruch auf das Entgelt aus dem Arabiengeschäft hatte, allein ein Bote gesehen werden kann, der nur die Aufgabe hatte, den fraglichen Scheck an die P-OHG zu übersenden, sei hier dahingestellt. Tatsache ist, daß auch nach den Ausführungen des Erstbeschwerdeführers (Seite 15 seiner Beschwerde) die P-OHG letztlich nicht den Scheck, sondern nur einen Teil des Scheckbetrages erhielt und die Abwicklung der Scheckeinlösung über das Konto Nr. 57-363 für die Zurechnung des Restes an die Beschwerdeführer spricht. Selbst wenn M die Weisung zum Transfer des Scheckbetrages auf das strittige Sparbuch gab, konnte er die Weisung doch erst erteilen, nachdem ihm der laut eigenen Angaben verfügberechtigte Erstbeschwerdeführer die Kontonummer mitgeteilt hatte.

Eine abschließende Beurteilung wird allerdings erst nach Einvernahme der beantragten Zeugen möglich sein.

8. Dem Vorwurf der Beschwerdeführer, die Angaben des Betriebsprüfers L seien aktenwidrig, ist zu erwidern, daß Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nur gegeben ist, wenn der Sachverhalt von der BELANGTEN BEHÖRDE in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen wurde (§ 42 Abs. 2 Z. 3 lit. a VwGG).

III. Aus den in Punkt II.3. angeführten Gründen waren die angefochtenen Bescheide nach Maßgabe des Spruches dieses Erkenntnisses gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und aus den in Punkt II.4. angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufzuheben. Im übrigen waren die Beschwerden gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen (siehe auch oben Punkt I).

Von der Durchführung der von den Beschwerdeführern beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 und 6 VwGG absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Im einzelnen wird zur Kostenentscheidung folgendes bemerkt:

Stempelgebührenersatz steht den Beschwerdeführern nicht zu, weil sämtliche Stempelgebühren bereits im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu entrichten waren.

Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin war beim Verfassungsgerichtshof am 23. März 1989 (Postaufgabe) eingebracht worden. In ihr ist ein Schriftsatzaufwand von S 9.270,-- verzeichnet. Damit steht der Zweitbeschwerdeführerin gemäß Art. III Abs. 2 der genannten Verordnung ein Schriftsatzaufwandsatz von S 10.110,-- zu.

Der Erstbeschwerdeführer brachte seine Beschwerde, in der ebenfalls ein Schriftsatzaufwand von S 9.270,-- verzeichnet ist, hingegen erst am 6. November 1989, also erst nach Inkrafttreten der genannten Verordnung am 10. Mai 1989, beim Verfassungsgerichtshof ein. Ihm konnte im Hinblick auf § 59 Abs. 1 VwGG Schriftsatzaufwandsatz nur in der verzeichneten Höhe zuerkannt werden.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1989130262.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)