

TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/22 95/15/0115

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.09.2000

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §151 Abs3;

BAO §184;

FinStrG §34;

FinStrG §99 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des F H in U, vertreten durch Dr. Rudolf Jirovec, Rechtsanwalt in 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 35, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VIIA, vom 29. Juni 1995, GA 17-92/4375/11, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1978 bis 1985 und 1987 bis 1991 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1978 bis 1985 und 1988 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der zumindest seit dem Jahr 1973 als Einzelunternehmer tätig war, war berechtigt, das Marktfahrergewerbe beschränkt auf den Kleinhandel mit Waren aller Art unter Ausschluss solcher Waren, deren Verkauf an den großen Befähigungsnachweis oder an eine Konzession gebunden ist, generell das Handelsgewerbe iSd § 103 Abs 1 lit b Z 25 GewO 1973 den Kleinhandel mit Textilwaren, den Einzelhandel mit Bijouteriewaren, den Handel mit Modeschmuck und Geschenkartikel, die Vermittlung von Privatgeschäften, den Kleinhandel mit Altwaren und die Vermietung von Oldtimer-PKW ohne Beistellung eines Lenkers auszuüben. Im Wesentlichen beschränkte sich der Beschwerdeführer jedoch auf das Marktfahrergewerbe sowie auf den Versand von Waren, wobei er insbesondere Kupferheildecken und Gesundheitsartikel verkaufte. Mit Wirkung ab 30. Juni 1985 überließ er seiner Ehefrau mittels gemischter Schenkung den Verkauf der Kupferheildecken, bestritt jedoch in der Folge die Gültigkeit dieses Rechtsgeschäftes. Dies kann jedoch im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, weil unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer im gesamten Streitzeitraum Kupferheildecken auf eigene Rechnung verkauft hat.

Anlässlich der für die Jahre 1977 und 1978, 1979 bis 1981 sowie 1982 bis 1984 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen wurden Umsatzverkürzungen festgestellt, was zu Teilschätzungen (Sicherheitszuschlägen) führte. Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 21. November 1986 wurde der Beschwerdeführer wegen des Vergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung zu einer Geldstrafe von 80.000 S verurteilt.

Zu Beginn des Jahres 1988 teilte ein anonymer Anzeiger dem Finanzamt mit, der Beschwerdeführer verfüge aus Schwarzgeschäften über ein umfangreiches Vermögen. Auf Grund der dezidierten Angaben des anonymen Anzeigers begann das Finanzamt mit Ermittlungen bei mehreren Geschäftsfreunden des Beschwerdeführers. Dies blieb dem Beschwerdeführer nicht verborgen, weswegen er am 1. März 1988 beim Finanzamt vorsprach und im Weg einer Selbstanzeige Folgendes zur Niederschrift gab:

"Ich habe bis Juni 1987 in einem Fass im Weinkeller 30 Rollen a 100 Golddukaten aufbewahrt. Im Juni 1987 hat meine Exgattin (Anmerkung: die Ehe des Beschwerdeführer wurde am 9. Oktober 1987 rechtskräftig geschieden) mit meiner Tochter Alexandra diese Golddukaten gestohlen. Dies hat meine Tochter Alexandra mir gegenüber vor einem Anwalt zugegeben. Es ist auch möglich, dass es 70 bis 80 Rollen Golddukaten waren.

Ich hatte bei der CA-BV 2 Sparbücher, die vor ca 4 Jahren aufgelöst wurden. Die 2 Losungsworte waren glaube ich Sonne und Meer. Es waren je ca 100.000 S. Es ist auch möglich, dass es mehr waren, vielleicht je 500.000 S.

Ich selbst habe von Frau R echten Schmuck gekauft, etwa 3, 4 Stück Brillantbroschen und Ringe, ein Stück davon wird ca 20.000 S gekostet haben. Es handelte sich dabei um antiken Schmuck. Diesen Schmuck hat ebenfalls meine Tochter gefunden. Er befindet sich derzeit im Besitz meiner Exgattin. Ich habe diesen Schmuck also nie verkauft. Ich habe Frau R auch nie beim Schmuckverkauf geholfen. Ich vermute, dass sich die Golddukaten derzeit an irgendeiner Bank befinden.

Vor ca 1 Jahr habe ich von Herrn S 1 Mercedes 280 SE Baujahr 80 um 270.000 S gekauft. Ich habe diesen bar bezahlt. 170.000 S habe ich gehabt, über 100.000 S habe ich mir einen Kredit aufgenommen, welcher, wie ich nunmehr berichtige, zur Gänze zurückgezahlt ist. Den Chrysler habe ich vor ca 3 bis 4 Jahren gekauft um ca 400.000 S. Ich berichtige meine vorherige Aussage, dass ich dieses Auto nicht mehr hätte, denn ich habe es heute noch. Es ist gemeinsam mit dem Mercedes auf ein Wechselkennzeichen zugelassen mit der Nr N Zum Kauf des Chryslers habe ich ca 200.000 S bei der M-Bank aufgenommen, davon sind 150.000 S noch offen. Den Restbetrag habe ich gehabt.

Meine Exgattin selbst hat den Mercedes 190 E gekauft, als wir noch verheiratet waren und auch den Mitsubishi Bus. Beide Autos fährt meine Exgattin derzeit noch.

Was den Verkauf der Gesundheitsdecken (Anmerkung: das sind die Kupferheildecken) betrifft, so habe ich diesen im Juni 1987 wieder aufgenommen und die USt pünktlich an das Finanzamt K abgeführt."

Zum Beweis der Richtigkeit seiner Aussage überreichte der Beschwerdeführer ein anlässlich einer Besprechung mit einem Rechtsanwalt im Beisein seiner Tochter Alexandra am 20. Dezember 1987 aufgenommenes Protokoll, in dem Folgendes festgehalten wurde:

"Ich habe in meiner Jahrzehntelangen geschäftlichen Betätigung Ersparnisse tätigen können. Diese waren im Zeitpunkt Februar 1987 8 Mio S. Diese Geldbeträge waren in Bündeln zu 100.000 S mit Bankschleifen.

Zu Hause wollte ich das Geld nicht lassen, ich wollte es auch nicht in die Bank geben, damit nicht vielleicht das Sparbuch gefunden werden könnte und ich habe mich daher entschlossen auf die Zinsen zu verzichten und das Geld zu verstecken.

Ich habe das Geld in einen Metallblechkoffer (eine Art Werkzeugkoffer) hineingeschlichtet. Bis dahin hatte ich das Geld zu Hause versteckt gehabt.

Dieser Koffer hat die Größe von ca 15 cm Höhe 40 cm Breite und 60 cm Länge. Der Koffer war schon länger in meinem Besitz.

Ich habe ca im Februar 1987 mich entschlossen, diesen Koffer zu verstecken und zwar in einem Weinkeller, ca einen halben Kilometer vom Wohnhaus entfernt. Ich bin mit dem Auto hingefahren und habe in einer Mauernische, rechts vom Eingang den Koffer versteckt. Der Koffer war nicht versperrt. Vor diese Nische habe ich dann eine Holzverkleidung genagelt und war überzeugt, dass dies ein gutes Versteck ist.

Ich bin auch im Besitz von 200 Rollen kleiner Dukaten und verschiedener 4-facher Dukaten und Goldmünzen. Eine

Detailaufstellung hierüber habe ich nicht. Die Rollen hatte ich vorher auch schon durch Eingraben versteckt.

Ungefähr im Mai 1987 habe ich dann diese vergrabenen Goldmünzen ausgegraben und in Plastikkanister gefüllt und bin mit dem Bus Mitsubishi zum Keller gefahren. Dort habe ich die Goldstücke in ein Plastikweinfass - welches auf der linken Seite als zweites Fass steht - eingelagert, zum Teil in einem aufgeschnittenen Kanister, zum Teil in kleinen Tupperware-Plastikbehältern. Es handelt sich um ein bisher noch nie benütztes 1300 Liter-Fass.

Im Laufe der Jahre hatte ich auch verschiedenen gemischten Schmuck gesammelt, hauptsächlich Damenschmuck.

Diesen Schmuck habe ich an verschiedenen Stellen im Haus versteckt gehabt und zwar in einer Handeisenkasse. Dieser Schmuck hat einen Wert von rund 2 Mio S.

Diese Handkasse war im Wohnzimmer hinter einem Schrank von mir versteckt, dies war ca im Februar 1987.

.... hat mir Alexandra mitgeteilt, die Mutter ist eines Tages draufgekommen (Frühjahr 1987), dass das Gold nicht mehr vergraben ist und hat sich bemüht herauszufinden, wo es jetzt ist. Die Mutter fand zuerst das Gold im Fass im Keller und hat sich nicht getraut, das Gold zu holen. Sie hat mich (Anmerkung: Tochter Alexandra) gebeten, ihr zu helfen, das Gold nach Hause zu bringen. Ich war dann einige Male draußen und habe in verschiedenen Aktionen das Gold geholt. Ich habe beim flüchtigen Zählen ca 200 Rollen kleiner Dukaten festgestellt und ca 50 andere Münzen. Einmal war ich auch dabei, wie die Mutter ein Paket von 100.000 S geholt hat aus dem Metallkoffer.

Herr H (Anmerkung: Beschwerdeführer) gibt an, dass er auf Grund der Mitteilung seiner Tochter am Samstag, den 19. November 1987, um 1/2 5 Uhr früh den Keller besichtigte und festgestellt hat, dass das Fass zur Gänze leer war und auch der Blechbehälter geleert war."

Sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Tochter Alexandra unterfertigten dieses Protokoll, wobei die Tochter noch anmerkte, ihre Angaben seien richtig; sie wolle weder der Mutter schaden, noch dem Vater helfen; sie könnte ihre Angaben auch beeidet.

Am 3. März 1988 sprach der Beschwerdeführer neuerlich beim Finanzamt vor, wobei er in Ergänzung seiner Aussage vom 1. März 1988 Folgendes zur Niederschrift gab:

"Korrigierend zu meinen Angaben in der Niederschrift vom 1.3.1988 gebe ich an, dass sich auf meinen beiden Sparbüchern je ca 1 Mio S befunden haben, also insgesamt ca 2 Mio S.

Es waren ca 100 Rollen Golddukaten vorhanden, von denen ca 50 Rollen aus den Gewinnen meinen Wanderhandelstätigkeit stammten und ca 50 Rollen von dem vor 6 Jahren verstorbenen Max M, vormals wohnhaft in K, die im Erbwege erworben wurden. Infolge eines Schlaganfalles war Max M an den Rollstuhl gefesselt und wurde 2 Jahre vor seinem Tod von mir und meiner geschiedenen Ehegattin gepflegt. Aus Dankbarkeit hierfür haben wir, meine Frau und ich gemeinsam, diese Golddukaten geerbt. Dass Max M sich tatsächlich im Besitz dieser Golddukaten befunden hat, ergibt sich aus einem beim Zollamt W anhängig gewesenen Verfahren. Max M wollte nämlich in Spanien ein Hotel kaufen und hat zu dessen Finanzierung 50 Rollen Golddukaten verwenden wollen. Vor seinem Abflug nach Spanien wurden die 50 Rollen Golddukaten auf dem Flughafen S vom Zoll beschlagnahmt.

Im Zuge des Finanzstrafverfahrens gegen Max M wurden die beschlagnahmten Golddukaten wieder freigegeben und seinem damaligen mittlerweile verstorbenen Rechtsanwalt Dr. L ausgehändigt, der sie seinerseits wieder an mich weitergegeben hat.

Die 100 Rollen Golddukaten habe ich sodann in meinem Weinkeller in einem Weinfass versteckt. Zwischenzeitig sind sie von meiner geschiedenen Ehegattin und meiner Tochter entwendet worden. Nähere Details hierüber ergeben sich aus dem von mir vorgelegten Protokoll vom 20. Dezember 1987, aufgenommen in der Kanzlei meines Rechtsanwaltes Dr. Romeo N. Es ist beabsichtigt, diesbezüglich Anzeige wegen Diebstahls bei der Staatsanwaltschaft K zu erstatten.

Wenn in diesem Protokoll von 200 Rollen Golddukaten die Rede ist, so trifft dies nicht zu. Wie ich bereits angegeben habe, hat es sich nur um 100 Rollen Golddukaten gehandelt. Ein Golddukaten hat einen Wert von ca 600 S. Außer den in Rollen befindlichen kleinen Dukaten habe ich noch ca 15 Stück 4-fach Dukaten besessen, von denen jeder einen Wert von ca 4.000 S präsentierte.

Es ist auch richtig, dass ich verschiedene Schmuckstücke besessen habe, die sich ebenfalls meine Tochter angeeignet hat, die allerdings nicht, wie im Protokoll vom 20.12.1987 angeführt, einen Wert von 2 Mio S, sondern meiner Schätzung nach lediglich einen Wert von ca 200.000 S besitzen."

Am 10. Mai 1988 sollte die Tochter des Beschwerdeführers als Zeuge vernommen werden, verweigerte jedoch unter Hinweis auf das Verwandtschaftsverhältnis die Aussage.

Anlässlich eines wegen Betruges und Sachwuchers gegen den Beschwerdeführer geführten Verfahrens gab er nach umfangreichen Erhebungen durch das Landesgendarmeriekommendos am 23. April 1991 Folgendes zur Niederschrift:

"Ich sehe nunmehr ein, dass ich mich strafbar gemacht habe. Ich gestehe, dass meine Buchhaltungen 1988, 1989 und 1990 sowie 1991 gefälscht sind.

Ich habe am Postamt M Postanweisungen mit Geldbeträgen behoben. Das Geld stammt von Kunden, welche Waren bei mir bestellten und die Bezahlung erfolgte danach postlagernd. Es handelt sich hiebei im Jahr 1990 um eine Summe von über 500.000 S und diese Beträge scheinen nicht in meiner Buchhaltung auf.

Diese Vorgangsweise führte ich schon im Jahr 1988 über das Postamt S (teilweise) durch. Sämtliche Eingänge am Postamt M wurden nie in die Buchhaltung aufgenommen. Die Anweisungen der Postämter D und S scheinen in der Buchhaltung auf. Ich schätze die Gesamtsumme, welche ich in die Buchhaltung nicht eingetragen habe, auf ca 900.000 S."

Mit Selbstanzeige vom 23. April 1991 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, er habe Einnahmen von ca 900.000 S nicht erklärt.

Im Zug einer gemäß § 99 Abs 2 FinStrG für die Jahre 1978 bis 1991 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellten die Prüfer unter Hinweis auf das ihnen vorliegende umfangreiche Beweismaterial zunächst fest, die vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufzeichnungen (Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen) seien nicht ordnungsgemäß geführt worden. Insbesondere seien die in den Jahren 1982 bis 1991 bei den Postämtern St. P, S, K, D und M für den Beschwerdeführer postlagernd eingegangenen Beträge nicht aufgezeichnet und auch kein Steuerheft iSd § 25 Abs 1 UStG vorgelegt worden. Es sei jedoch mangels vorhandener Unterlagen bei den Postämtern für Zeiträume vor dem Jahr 1989 nicht mehr feststellbar, wie hoch die für den Beschwerdeführer postlagernd eingegangenen Beträge seien. In den Jahren 1989 bis 1991 seien für den Beschwerdeführer rund 785.000 S eingegangen. Mangels brauchbarer Unterlagen und zielführender Aussagen des Beschwerdeführers über seine wirtschaftlichen Aktivitäten vertraten die Prüfer die Ansicht, die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1978 bis 1987 seien mittels Vermögensdeckungsrechnung, die für die Jahre 1988 bis 1991 seien ausgehend von den erklärten Umsätzen unter Hinzurechnung der für den Beschwerdeführer postlagernd eingegangenen Beträge, wobei Sicherheitszuschläge zum Ansatz zu bringen seien, zu ermitteln. Auf Grund der im Protokoll vom 20. Dezember 1987 festgehaltenen Aussage des Beschwerdeführers gelangten die Prüfer zu einem Gesamtvermögen von 24 Mio S, während sie auf Grund der in den Niederschriften vom 1. März 1988 und 3. März 1988 festgehaltenen Aussagen des Beschwerdeführers zu einem Gesamtvermögen von 15,282.000 S gelangten. Von diesen Gesamtvermögen zogen sie 3,5 Mio S als durch die Erbschaft von Max M erworben ab und gelangten so zu selbst erwirtschafteten Vermögen von 20,5 Mio S bzw 11,782.000 S. Das niedrigere selbst erwirtschaftete Vermögen legten sie sodann ihrer Vermögensdeckungsrechnung zugrunde. Die Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers setzten sie für die Jahre 1978 bis 1987 mit 2,910.000 S an, wobei sie diese auf Grund vorgefundener Rechungen für Auslandsreisen und Hotelaufenthalte um 420.000 S erhöhten. Unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer erklärten bzw festgestellten Schulden zum 1. Jänner 1978 und zum 1. Jänner 1988 sowie der in den Jahren 1978 bis 1987 veranlagten Gewinne gelangten sie zu einem ungedeckten Vermögenszuwachs von 11,709.000 S, den sie auf 11 Mio S abrundeten. Unter Berücksichtigung des vom Beschwerdeführer durchschnittlich erzielten Rohaufschlages für die von ihm vertriebenen Waren gelangten sie zu einer Umsatzzurechnung von 15,690.060 S, die sie auf 15 Mio S abrundeten. Die so ermittelten Beträgen legten sie ihren Berechnungen für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1978 bis 1987 zugrunde. Unter Hinweis auf die bei verschiedenen Postämtern für den Beschwerdeführer eingegangenen Beträge erhöhten sie die vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze samt den nachgewiesenen, nicht erklärten und eingegangenen Beträgen für die Jahre 1988 bis 1991 um Sicherheitszuschläge von 10 %, 80 %, 35 % und 25 %, wobei sie die so ermittelten Umsätze ihren Berechnungen für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 bis 1991 zugrunde

legten. Überdies unterzogen sie die dem Beschwerdeführer in den Jahren 1984 bis 1987 zugeflossenen Zinserträge von rund 379.000 S der Einkommensteuer, wobei sie jene Beträge zum Ansatz brachten, die sich aus den vorhandenen Unterlagen ergeben hatten.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Prüfer an und erließ in wieder aufgenommenen Verfahren die dem gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht vom 4. Juni 1992 entsprechenden Bescheide.

Mit Berufung vom 28. August 1992 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1978 bis 1985 und 1987 bis 1991 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1978 bis 1985 und 1988 und 1990 wandte der Beschwerdeführer zunächst ein, die abgabenbehördliche Prüfung sei gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführt worden, weswegen eine Beweislastumkehr insoweit eingetreten sei, als die Abgabenbehörde nicht nach Mutmaßungen bzw Wahrscheinlichkeiten Abgabenbemessungsgrundlagen festlegen dürfe, sondern Beweismittel benötige. Als Beweismittel für die eklatanten Zuschätzungen seien neben Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes insbesondere seine widersprüchlichen Aussagen über angeblich vorhandenes Vermögen und seine Ausführungen über die bei verschiedenen Postämtern für ihn eingegangenen Beträge herangezogen worden. Seine Aussagen über angeblich vorhandenes Vermögen hätten nur den Zweck gehabt, seiner geschiedenen Ehefrau zu schaden. Er habe gemeint, seine Aussagen könnten eine Grundlage in straf- und zivilgerichtlichen Verfahren wegen Diebstahls gegen seine geschiedene Ehefrau bilden. Die Widersprüchlichkeit seiner Aussagen spreche gegen deren Glaubwürdigkeit. Am 1. März 1988 habe er zunächst von 30 Rollen a 100 Golddukaten, später von 70 bis 80 Rollen Golddukaten gesprochen. Am 3. März 1988 habe er von 100 Rollen a 100 Golddukaten gesprochen. Im Protokoll vom 20. Dezember 1987 sei von 200 Rollen kleiner Dukaten die Rede. Am 1. März 1988 habe er zunächst von Sparbüchern mit Ständen von je 100.000 S gesprochen, die Möglichkeit jedoch nicht ausgeschlossen, dass diese Sparbücher Stände von je 500.000 S ausgewiesen hätten. Im Protokoll vom 20. Dezember 1987 sei von Ersparnissen von 8 Mio S die Rede. Am 1. März 1988 habe er den Wert des Schmuckes mit 20.000 S angegeben. Im Protokoll vom 20. Dezember 1987 sei von Schmuck im Wert von rund 2 Mio S die Rede. Die Prüfer hätten der Berechnung des ungedeckten Vermögenszuwachses willkürlich 8 Mio S an Bargeld, 200.000 S an Schmuck, 7 Mio S an Golddukaten und 82.000 S an Goldmünzen ohne jeglichen Beweis zugrunde gelegt. Dem gegenüber gebe es eine Menge von Gegenbeweisen bzw Indizien, die darauf schließen ließen, dass ein Vermögen im zugerechneten Ausmaß nie vorhanden gewesen sei. Er habe gegen seine geschiedene Ehefrau wegen unzureichender Beweise kein Verfahren wegen Familiendiebstahles eingeleitet. Seine Tochter Alexandra habe die Bestätigung über die Richtigkeit ihrer Angaben im Protokoll vom 20. Dezember 1987 nachträglich zurück gezogen. Schließlich habe seine geschiedene Ehefrau in diversen Aussagen bestritten, dass Vermögen in diesem Ausmaß vorhanden gewesen sei. Die Einvernahme seiner geschiedenen Ehefrau als Zeuge durch die Abgabenbehörde sei jedoch unterblieben, worin eine Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erblicken sei. Hinsichtlich der Zuschätzung der bei verschiedenen Postämtern für ihn eingegangenen Beträge behauptete der Beschwerdeführer, dass für die Jahre 1978 bis 1988 keine Beweise für für ihn bei den Postämtern eingegangene Beträge vorlägen. Überdies habe er mit Ausnahme des Jahres 1990 alle bei den Postämtern eingegangenen Beträge in seinen Aufzeichnungen erfasst, weswegen die Erhöhung der für die Jahre 1988, 1989 und 1991 erklärten Umsätze um Sicherheitszuschläge unzulässig sei. Der Beschwerdeführer wies darauf hin, dass die Aufzeichnungen in den Jahren 1978 bis 1987 von seiner geschiedenen Ehefrau geführt worden seien, wobei er keine Kontrolle ausgeübt habe. Aus diesem Grund sei das Steuerheft für die Jahre 1981 bis 1983 erst jetzt aufgetaucht. Anlässlich einer Anzeige an die Staatsanwaltschaft seien seine Lebenshaltungskosten in den Jahren 1981 bis 1984 mit jeweils 215.000 S und ab dem Jahr 1984 mit jeweils 227.000 S beziffert worden, was mit den Ausführungen der Prüfer nicht in Einklang zu bringen sei. Bei der Bemessung der Abgaben sei die Existenz einer zumindest im Jahr 1988 bestandenen stillen Gesellschaft nicht berücksichtigt worden. Abschließend beantragte der Beschwerdeführer, die Abgabenbemessungsgrundlagen für die Jahre 1978 bis 1991 ohne Zurechnung eines ungedeckten Vermögenszuwachses von 11.709.000 S sowie unter Anpassung der Sicherheitszuschläge neu festzusetzen.

Am 24. Mai 1995 gab der Beschwerdeführer nach Vorhalt zur Niederschrift, er habe nahezu die Hälfte der im Jahr 1991 mittels Kontrollmitteilungen erfassten Erlöse von rund 900.000 S nicht aufgezeichnet.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid reduzierte die belangte Behörde die von den Prüfern für die Jahre 1989 und 1991 verhängten Sicherheitszuschläge auf 20 %, rechnete jedoch jene Beträge, die sich aus der am 24. Mai 1995 aufgenommenen Niederschrift ergaben, den so ermittelten Umsätzen des Jahres 1991 zu. Im Übrigen wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie zur Begründung zunächst auf § 184 BAO und auf die hiezu ergangene hg

Rechtsprechung verwies. Fallbezogen führte die belangte Behörde sodann aus, auf Grund der unbestritten gebliebenen schwer wiegenden Aufzeichnungsmängel bestehe an der Schätzungsbefugnis dem Grund nach kein Zweifel. Es sei richtig, dass die abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführt worden sei. Dies bedeute jedoch im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufung keineswegs, dass bei einer derartigen Prüfung insofern eine Beweislastumkehr vorzunehmen sei, als nur jene Beträge zugerechnet werden dürften, die zweifelsfrei zugeflossen seien. Bei einer Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG handle es sich um keine finanzstrafbehördliche Amtshandlung, sondern vielmehr um eine solche des Abgabenverfahrens. § 99 Abs 2 FinStrG bilde nur den Veranlassungsgrund der Prüfung, nicht aber deren verfahrensrechtliche Grundlage, weshalb für eine derartige Prüfung die Bestimmungen der BAO mit Ausnahme des § 148 Abs 3 und Abs 5 gälten. Der Beschwerdeführer habe nicht nur keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen geführt, sondern auch seine Mitwirkungspflicht insofern verletzt, als er keine zielführenden Aussagen über seine wirtschaftlichen Aktivitäten gemacht habe. Unter Hinweis auf die widersprüchlichen Aussagen des Beschwerdeführers über das Ausmaß des ihm im Juni 1987 zurechenbaren Vermögens gelangte die belangte Behörde zu dem Schluss, der Beschwerdeführer sei bestrebt gewesen, die Abgabenbehörde mit unterschiedlichen Versionen über seine Vermögenstand im Unklaren zu lassen. Die Schätzungsbefugnis für die Jahre 1978 bis 1987 sei daher gegeben. Die Schätzungsmethode der Prüfer sei nicht zu beanstanden, zumal der Schätzvorgang schlüssig nachvollziehbar sei und keinen Verstoß gegen die Denkgesetze aufweise. Der Beschwerdeführer erhebe keinen Einwand gegen den zum Ansatz gebrachten Rohaufschlag, behaupte jedoch, das ihm von der Abgabenbehörde willkürlich zugerechnete Vermögen von 11,782.000 S könne nicht den Tatsachen entsprechen. Ein solches Vermögen sei nie vorhanden gewesen. Diesem allgemein gehaltenen Vorbringen sei entgegenzuhalten, dass es am Beschwerdeführer gelegen wäre, begründete Überlegungen und zielführende Anhaltspunkte vorzutragen, die eine taugliche Schätzungsmethode und damit ein richtiges Ergebnis hätten gewährleisten können. Unter Hinweis auf die ihr zustehende freie Beweiswürdigung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

"In Anwendung dieses Grundsatzes hat die Abgabenbehörde dem Protokoll vom 20. Dezember 1987 mehr Glaubwürdigkeit beigemessen als den späteren Darlegungen des Bw (Anmerkung: Beschwerdeführer). Zieht man in diesem Zusammenhang nämlich in Betracht, dass der Rechtsanwalt des Bw, Dr. N, seinen Mandanten sogar noch ausdrücklich auf die steuerlichen Auswirkungen (zu) hoher Vermögensangaben aufmerksam gemacht hat (Urteil des KG Krems vom 5. Jänner 1990, 3 Cg 163/88, '.... . Der Kläger (Anmerkung: Rechtsanwalt des Beschwerdeführers) riet von einer Privatanklage gegen die nunmehr geschiedene Gattin des Beklagten (Anmerkung: Beschwerdeführer) ab, weil der Besitz dieser Vermögenswerte dann auch dem Finanzamt bekannt würde und dies einen wirtschaftlichen Selbstmord gleichkommen würde'), so ist nach Meinung des Senates der Schluss nahe liegend, dass die vom Bw in seiner protokollierten Aussage vom 20. Dezember 1987 angegebenen Vermögenswerte eher die Untergrenze darstellen und sein tatsächlich erwirtschaftetes Vermögen weitaus höher liegen dürfte. Dies vor allem deshalb, weil der Bw - im Bewusstsein der ihm von Dr. N dargelegten steuerlichen Folgen - dennoch bereit war, die angegebenen Beträge schriftlich zu fixieren und dem Finanzamt im Zug einer Einvernahme sogar vorzulegen, weshalb der Senat davon ausging, dass aus der Sicht des Bw nur diese Vermögenswerte für die Finanzbehörde auch nachweisbar sein dürften. Dazu kommt, dass der Senat nicht zu erkennen vermag, weshalb sich der Bw durch den Ansatz der in Tz 14 des Bp-Berichtes genannten Beträge beschwert erachtete, sind doch die Prüfer von den protokollierten Angaben des Bw um nahezu 9 Mio S zu seinen Gunsten abgewichen (das Gesamtvermögen des Bw wurde statt der von ihm im Protokoll bezifferten 24 Mio S mit rund 15 Mio S angenommen)."

Den in der Berufung vorgetragenen Einwendungen hielt die belangte Behörde im Wesentlichen entgegen, das Ausmaß des von den Prüfern zum Ansatz gebrachten Vermögens könne mit der bloßen Behauptung, der Beschwerdeführer habe kein Verfahren gegen seine geschiedene Ehefrau wegen Familiendiebstahles eingeleitet, nicht als unrichtig angesehen werden. Für das Abgabenverfahren sei es nämlich bedeutungslos, aus welchen persönlichen Motiven der Beschwerdeführer eine Anzeige bzw eine Klage wegen Familiendiebstahles unterlassen habe. Ob in einem zivilgerichtlichen Verfahren beweisbar gewesen wäre, die geschiedene Ehefrau habe einen Familiendiebstahl begangen, sei für die Frage des Ausmaßes des dem Beschwerdeführer zugerechneten Vermögens irrelevant. Die Behauptung, die Tochter Alexandra habe die Bestätigung über die Richtigkeit ihrer Angaben im Protokoll vom 20. Dezember 1987 nachträglich zurück gezogen, sei aktenwidrig. Vielmehr habe die Tochter unter Hinweis auf das Verwandtschaftsverhältnis die Aussage verweigert. Die Einvernahme der geschiedenen Ehefrau als Zeuge zum Beweis über das Ausmaß des dem Beschwerdeführer im Juni 1987 zurechenbaren Vermögens sei im Hinblick auf das

verfahrensökonomische Gebot der Zweckmäßigkeit und auf die Beschränkung des Beweisverfahrens auf geeignete Beweismittel nicht erforderlich, zumal nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer durchaus in der Lage gewesen sei, am ehesten über das von ihm erwirtschaftete Vermögen Auskunft zu geben, was nicht zuletzt aus den detaillierten Angaben im Protokoll vom 20. November 1987 hervorgehe. Der Rüge der unterschiedlichen Berechnung der Lebenshaltungskosten sei entgegenzuhalten, dass diese Kosten anlässlich der Anzeige an die Staatsanwaltschaft insgesamt (somit für den Zeitraum 1978 bis 1987) mit 2,2 Mio S anstatt mit 2,910.000 S angenommen worden seien. Die Differenz von rund 700.000 S finde jedoch in der von 15,690.060 S auf 15 Mio S reduzierten Umsatzzurechnung Deckung. Hinsichtlich der Lebenshaltungskosten werde bemerkt, dass diese mangels jeglicher Mitwirkung des Beschwerdeführers von den Prüfern nur im Schätzungsweg hätten ermittelt werden können, wobei die vom Beschwerdeführer aufgezeigte Differenz in Anbetracht der insgesamt geschätzten Beträge als eine einer Schätzung systemimmanente Unschärfe anzusehen sei. Der Beschwerdeführer habe es schließlich unterlassen, in der Berufung dezidiert darzustellen, inwieweit die zum Ansatz gebrachten Lebenshaltungskosten zu hoch geschätzt worden seien. Dass der Beschwerdeführer die Aufzeichnungen in den Jahren 1978 bis 1987 nicht selbst geführt und seine mit deren Führung beauftragte geschiedene Ehefrau nicht kontrolliert habe, stehe der Schätzungsbefugnis ebenso wenig entgegen wie das erst jetzt aufgetauchte Umsatzsteuerheft für die Jahre 1981 bis 1983. Wie für die Jahre 1978 bis 1987 bejahte die belangte Behörde für die Jahre 1988 bis 1991 die Schätzungsbefugnis, wobei sie insbesondere auf die in der Niederschrift vom 23. April 1991 festgehaltene Aussage des Beschwerdeführers und auf dessen Selbstanzeige vom selben Tag verwies. Hinsichtlich der Sicherheitszuschläge führte die belangte Behörde aus, die von den Prüfern angewandte Schätzungsmethode sei grundsätzlich zulässig, weil ohne gegen Denkgesetze zu verstößen angenommen werden könne, bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen seien nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichneten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet worden. Die Höhe der verhängten Sicherheitszuschläge habe sich nach den Besonderheiten des jeweiligen Schätzungsfalls sowie den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, somit nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen zu richten. Fallbezogen seien dies die für den Beschwerdeführer bei verschiedenen Postämtern postlagernd eingegangenen, nicht aufgezeichneten Beträge und die Aussagen des Beschwerdeführers über seine Schwarzumsätze. Der Beschwerdeführer bekämpfe mit der Begründung, er habe mit Ausnahme des Jahres 1990 alle bei den Postämtern eingegangene Beträge in seinen Aufzeichnungen erfasst, die für die Jahre 1988, 1989 und 1991 verhängten Sicherheitszuschläge. Gegen dieses Vorbringen sprächen nicht nur die Feststellungen der Prüfer, sondern in erster Linie die in der Niederschrift vom 23. April 1991 festgehaltene Aussage des Beschwerdeführers und dessen Selbstanzeige vom selben Tag über seine Schwarzumsätze. Unter diesem Aspekt sei die Verhängung von Sicherheitszuschlägen grundsätzlich zulässig. Die von den Prüfern für die Jahre 1989 und 1991 verhängten Sicherheitszuschläge von 80 % bzw 25 % zu den vom Beschwerdeführer erklärten Umsätzen samt den nachgewiesenen, nicht erklärten und eingegangenen Beträgen seien der Höhe nach weder nachvollziehbar noch begründbar. Für diese Jahre seien die Sicherheitszuschläge mit jeweils 20 % zu den vom Beschwerdeführer erklärten Umsätzen samt den nachgewiesenen, nicht erklärten und eingegangenen Beträgen als angemessen und vertretbar anzusehen. Der für das Jahr 1991 vom Beschwerdeführer erklärte und bereits seitens der Prüfer um die nicht erklärten, bei den Postämtern eingegangenen Beträge erhöhte Umsatz sei überdies um die den Prüfern und dem Finanzamt (zunächst) unbekannt gebliebenen Beträge laut Niederschrift vom 24. Mai 1995 zu erhöhen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Existenz einer zumindest im Jahr 1988 bestandenen stillen Gesellschaft sei nicht berücksichtigt worden, sei aktenwidrig. Der an die stille Gesellschafterin ausbezahlte Gewinnanteil für das Jahr 1988 sei vom Finanzamt berücksichtigt worden. Dass die stille Gesellschaft auch noch nach dem Jahr 1988 bestanden hätte, gehe weder aus den eingereichten Steuererklärungen hervor, noch sei dies vom Beschwerdeführer behauptet worden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Beschwerdeführer behauptet zunächst, die belangte Behörde habe ihm kein rechtliches Gehör gewährt, insbesondere ihm keine Gelegenheit geboten, alle zur Sache gehörigen Gesichtspunkte vorzubringen und unter Beweis zu stellen, weswegen der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Sachverhalt ergänzungsbedürftig sei.

Mit diesen allgemeinen gehaltenen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des

angefochtenen Bescheides auf. Die belangte Behörde konnte sich bei ihrer Entscheidung auf die notorische Tatsache, dass der Beschwerdeführer stets Umsätze verkürzt sowie Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt hat, auf die Ergebnisse eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens, insbesondere jedoch auf die im Protokoll vom 20. Dezember 1987 sowie in den Niederschriften vom 1. März 1988, 3. März 1988, 23. April 1991 und 24. Mai 1995 festgehaltenen Aussagen des Beschwerdeführers stützen. Dem Beschwerdeführer wurde im Zug des äußerst umfangreich geführten Verfahrens (Beginn der Ermittlungen auf Grund der anonymen Anzeige zu Beginn des Jahres 1988, Verfassung des gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Berichtes am 4. Juni 1992, Abschluss des Administrativverfahrens mit Zustellung des angefochtenen Bescheides am 6. Juli 1995) oftmals Gelegenheit geboten, sich zu den Feststellungen der Abgabenbehörde zu äußern. Der Beschwerdeführer äußerte sich jedoch in der Regel weder zu Vorhalten, noch machte er zielführende Aussagen über seine wirtschaftlichen Aktivitäten und Verhältnisse. Nur wenn ihm klar wurde, dass der Abgabenbehörde bekannt geworden war, welche Beträge er nicht erklärt hatte, gab er die Nichterklärung dieser Beträge zu. Bei dieser Sachlage war die belangte Behörde - insbesondere auf Grund der mangelnden Mitwirkungsbereitschaft des Beschwerdeführers - nicht mehr verpflichtet, weitere Ermittlungen vorzunehmen.

Der Beschwerdeführer rügt die unterlassene Einvernahme seiner geschiedenen Ehefrau als Zeuge zum Beweis über seine Einnahmen und Ausgaben sowie über seine Vermögenslage. Anlässlich einer derartigen Einvernahme hätte festgestellt werden können, dass er niemals Gold bzw Goldschmuck angesammelt und in einem Weinkeller versteckt habe.

Der Beschwerdeführer hat erstmals in der Berufung vorgebracht, "die geschiedene Ehegattin von Herrn H (Anmerkung: Beschwerdeführer) hat in diversen Aussagen bestritten, dass Vermögen in diesem Ausmaß vorhanden war. Eine Zeugeneinvernahme von Frau J (Anmerkung: geschiedene Ehefrau) bei der Finanzbehörde ist den Akten nicht zu entnehmen. Insofern liegt die Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften vor." Dieses Vorbringen ist nicht als tauglicher Beweisantrag anzusehen. Ein solcher hat nämlich auch ein Beweisthema, somit jene Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, zu enthalten. Mit dem eben zitierten Vorbringen hat der Beschwerdeführer bloß die Nichteinvernahme seiner geschiedenen Ehefrau gerügt, nicht jedoch dargetan, was sie über die konkrete Höhe des ihm im Juni 1987 zurechenbaren Vermögens hätte ausführen sollen. Auch mit dem Hinweis, die geschiedene Ehefrau des Beschwerdeführers habe in diversen Aussagen bestritten, dass Vermögen in diesem Ausmaß vorhanden gewesen sei, ist kein Beweisthema dargetan worden. Mangels Bekanntgabe eines Beweisthemas geht der Vorwurf des Beschwerdeführer, in der unterlassenen Einvernahme seiner geschiedenen Ehefrau als Zeuge sei ein wesentlicher Verfahrensmangel zu erblicken, weswegen der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben sei, ins Leere.

Was die Ausführungen über die Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG betrifft, wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid verwiesen.

Der Beschwerdeführer bekämpft im Wesentlichen die Beweiswürdigung der belangten Behörde in Ansehung des von ihr angenommenen ungedeckten Vermögenszuwachses von (abgerundet) 11,7 Mio S. Die von der belangten Behörde festgestellten Lebenshaltungskosten bezeichnet er als etwas zu hoch gegriffen, doch sieht er dies als nicht maßgeblich an. Er behauptet, er habe nur Magnetarmbänder verkauft. Bei dem von der belangten Behörde angenommenen ungedeckten Vermögenszuwachs müsste jeder zehnte Österreicher von ihm ein Magnetarmband erworben haben, was wohl nicht unterstellt werden könne. Er behauptet weiters, er habe höchstens 100 Rollen Golddukaten angespart. Ein derartiger Vermögenszuwachs sei auf Grund seiner langjährigen beruflichen Tätigkeit neben dem Aufwand für die Lebenshaltung möglich. Wie bereits im Administrativverfahren behauptet er, seine Aussagen über angeblich vorhandenes Vermögen hätten nur den Zweck gehabt, seiner geschiedenen Ehefrau zu schaden. Aus der Widersprüchlichkeit seiner Aussagen sei erkennbar, dass die von ihm angegebenen Vermögenswerte gar nicht vorhanden gewesen sein könnten. Er sei von seiner Idee, seiner geschiedenen Ehefrau zu schaden, so begeistert gewesen, dass er zwischen Wahnvorstellung und Wirklichkeit nicht mehr habe unterscheiden können, weswegen er auch ohne weiteres einen Bargeldbestand von 20 Mio S angegeben hätte. Er habe auch seine Tochter Alexandra unter Druck gesetzt, um so zu erreichen, dass sie seine Aussagen bestätige.

Diesen Ausführungen ist zunächst entgegen zu halten, dass der Beschwerdeführer nicht nur Magnetarmbänder, sondern insbesondere Kupferheildecken und Gesundheitsartikel verkaufte, wobei er Rohaufschläge bis zu 1.200 % erzielte. Bei derartigen Rohaufschlägen unter gleichzeitiger Verkürzung von Abgaben kann keine Rede davon sein, dass

der von der belangten Behörde angenommene ungedeckte Vermögenszuwachs in einem Zeitraum von zehn Jahren schlechthin unmöglich zu erzielen gewesen wäre. Der Beschwerdeführer behauptet, er habe höchstens 100 Rollen Golddukaten angespart, ohne bekannt zu geben, ob es sich hiebei um kleine oder große Golddukaten handelt. Auch die Anzahl der in den Rollen verpackten Golddukaten verschweigt er. Er ist somit nicht einmal im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bereit, zielführende Angaben über die Anzahl der ihm im Juni 1987 zurechenbaren Golddukaten zu machen.

Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre unschlüssig. Die belangte Behörde durfte ohne gegen Denkgesetze zu verstößen, nach dem Gesamtbild des Falles unbedenklich zu dem Schluss gelangen, der von den Prüfern zum Ansatz gebrachte ungedeckte Vermögenszuwachs habe in den Jahren 1978 bis 1987 (abgerundet) 11 Mio S betragen. Hiebei konnte sie insbesondere in Rechnung stellen, dass der Beschwerdeführer - wie bereits ausgeführt - stets Umsätze verkürzt sowie Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt hat, er - wie ebenfalls bereits ausgeführt - keine zielführenden Aussagen über seine wirtschaftlichen Aktivitäten und Verhältnisse gemacht hat, entgegen seinen Ausführungen seine Tochter Alexandra die Bestätigung über die Richtigkeit ihrer Angaben im Protokoll vom 20. Dezember 1987 nicht zurück gezogen hat, er trotz des Hinweises seines Rechtsanwaltes auf die steuerlichen Auswirkungen zu hoher Vermögensangaben dennoch bereit gewesen ist, die angegebenen Beträge schriftlich zu fixieren und dem Finanzamt vorzulegen, er erstmals im Berufungsverfahren - somit nach Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen seiner im Protokoll vom 20. Dezember 1987 sowie seiner in den Niederschriften vom 1. März 1988 und 3. März 1988 festgehaltenen Aussagen - behauptet hat, seine Aussagen über angeblich vorhandenes Vermögen hätten nur den Zweck gehabt, seiner geschiedenen Ehefrau zu schaden, mit dieser Behauptung jedoch nicht die Unrichtigkeit des Ausmaßes des von der belangten Behörde angenommenen Vermögens aufgezeigt hat, und er im Administrativverfahren unterschiedliche Angaben über das Ausmaß des ihm im Juni 1987 zurechenbaren Vermögens gemacht hat. Daran vermag der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Widersprüchlichkeit seiner im Protokoll vom 20. Dezember 1987 festgehaltenen Aussage sowie seiner in den Niederschriften vom 1. März 1988 und 3. März 1988 festgehaltenen Aussagen nichts zu ändern. Wie die belangte Behörde bereits zu Recht ausgeführt hat, sind die Prüfer zwar von den Aussagen des Beschwerdeführers ausgegangen, haben jedoch stets die niedrigeren Werte als wahrscheinlicher angesehen, weswegen sie ihrer Vermögensdeckungsrechnung auch nur ein selbst erwirtschaftetes Vermögen von 11,782.000 S zugrunde gelegt haben. Die so vorgenommene, auf den Aussagen des Beschwerdeführer aufbauende, von der belangten Behörde als richtig angenommene Berechnung widerspricht nicht den Denkgesetzen. Der Beschwerdeführer ist daher durch den Ansatz des von ihm erwirtschafteten Vermögens mit einem Betrag, der sich aus einem eigenen Vorbringen ergibt, in keinem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt worden.

Der Beschwerdeführer führt hinsichtlich der für die Jahre 1988 bis 1991 verhängten Sicherheitszuschläge trotz seines Antrages, den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben, nichts aus.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI Nr 416/1994.

Wien, am 22. September 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995150115.X00

Im RIS seit

18.01.2001

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