

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.04.1992

Geschäftszahl

90/13/0201

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der D in W, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VII, vom 3. Juli 1990, GZ. 6/3-3218/89-07, betreffend Einkommensteuer für 1979 - 1986 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Schreiben vom 7. Juli 1986 teilte das Bundesamt für Finanzen in Bonn der belangten Behörde mit, daß die Beschwerdeführerin in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt steuerpflichtig und beim Finanzamt D. steuerlich erfaßt sei. Die Beschwerdeführerin habe im Jahre 1979 ein Mietwohngrundstück in Duisburg um 280.000 DM verkauft. Nach Abzug der vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten dürften ihr 220.000 DM zugeflossen sein. Von einer Erbengemeinschaft N., an der die Beschwerdeführerin zu 1/4 beteiligt sei, sei ein Mehrfamilienhaus im Jahre 1982 um 3.000.000 DM verkauft worden. Der nach Abzug von Verbindlichkeiten verbliebene Restkaufpreis von 1.200.000 DM solle im Jahre 1983 ausbezahlt worden sein. Das Objekt B. sei 1980 verkauft worden, der (die Verbindlichkeiten übersteigende) Barkaufpreis habe 400.000 DM betragen. Die Mutter der Beschwerdeführerin habe mitgeteilt, ihrer Tochter im Jahre 1978 etwa 100.000 DM zum Erwerb eines Grundstücks zur Verfügung gestellt zu haben.

Die in Wien wohnhafte Beschwerdeführerin reichte über Aufforderung des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1979 bis 1986 ein, in denen die Einkünfte für diese Jahre mit S 0,-- angegeben wurden. Auf einen entsprechenden Vorhalt der angeführten Grundstücksverkäufe und auf die Frage nach allfälligen aus den Veräußerungserlösen erwirtschafteten Einkünften aus Kapitalvermögen wurde vom Vertreter der Beschwerdeführerin angegeben, daß in den genannten Jahren keine steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt worden seien.

Ein weiterer Vorhalt des Finanzamtes vom 26. Mai 1988, in dem der Beschwerdeführerin die beabsichtigte Schätzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ziffernmäßig bekanntgegeben wurde, blieb unbeantwortet.

Das Finanzamt erließ in der Folge Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1979 bis 1986, wobei es die Einkünfte aus Kapitalvermögen durch eine Schätzung ermittelte. Bei dieser Schätzung ging das Finanzamt davon aus, daß die angeführten Verkaufserlöse ins Inland verbracht und daß diese Mittel je zur Hälfte in tagfälligen Geldern und zur anderen Hälfte in Wertpapieren angelegt worden seien. Weiters nahm das Finanzamt an, daß die Zinserträge in gleicher Weise veranlagt worden seien. Eine detaillierte Berechnung dieser Schätzung war in der Begründung der Bescheide enthalten.

In der Berufung gegen diese Abgabenbescheide wurde zunächst gerügt, daß die Mitteilung der deutschen Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin nicht zur Kenntnis gebracht worden sei. Weiters bestritt die Beschwerdeführerin die Berechtigung der Behörde zur Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen. Es sei auch die Annahme verfehlt, daß eine deutsche Staatsbürgerin allfälliges Barvermögen "ausgerechnet nach Österreich" einbringen müsse, um es hier zu verzinsen. Die Annahme eines vorsätzlichen Verhaltens der

Beschwerdeführerin sei unzutreffend. Weiters wurde in der Berufung angeführt, der Ehemann der Beschwerdeführerin bestreite die laufenden Lebenshaltungskosten. Die Beschwerdeführerin komme dagegen für das Haus im Seepark X, dessen Einrichtung, die Anschaffung von Hausrat in der Wiener Wohnung und für sämtliche Urlaubsreisen auf. Die Beschwerdeführerin halte sich alljährlich mehrere Monate in Belgien und in Deutschland auf. Diese beträchtlichen Auslagen ließen die Annahme, die Beschwerdeführerin habe ihr zugeflossenes Vermögen zinsbringend angelegt, als gänzlich unzutreffend erscheinen.

Im Berufungsverfahren brachte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin den Inhalt der Mitteilung der deutschen Abgabenbehörde zur Kenntnis.

In einer Stellungnahme vom 31. Mai 1990 wurde dazu ausgeführt, der Zufluß eines Betrages von 220.000 DM aus Anlaß der Veräußerung eines Mietwohngrundstücks in Duisburg sei keineswegs in der Weise erfolgt, daß die Beschwerdeführerin "über diesen Barbetrag verfügen hätte können, geschweige denn, daß die Berufungswerberin diesen Barbetrag nach Österreich hätte einbringen können". Ebenfalls unzutreffend sei es, daß die Beschwerdeführerin 1983 einen Barbetrag von 400.000 DM nach Österreich gebracht hätte. Es sei der Beschwerdeführerin nicht möglich, über den Geldfluß nahezu eines Jahrzehnts Rechenschaft abzulegen. Zum Nachweis dessen, daß die Beschwerdeführerin nahezu sämtliche Reisen von Deutschland aus angetreten und sich zu Beginn dieser Reisen die Mittel von der sie verwahrenden Mutter geholt habe, wurden vier Zeugen namhaft gemacht, von denen einer in den Niederlanden und drei in Belgien wohnhaft seien.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Darin verwies die belangte Behörde insbesondere auf den Umstand, daß die Beschwerdeführerin keine konkreten Angaben über die Geldflüsse gemacht habe. Der Beschwerdeführerin wäre zumutbar gewesen, die behaupteten Aufwendungen durch eine ziffernmäßige (allenfalls geschätzte) Aufstellung glaubhaft zu machen. Bei der Schätzung sei auch berücksichtigt worden, daß der steuerliche Vertreter dem Finanzamt ein Schreiben der Oesterreichischen Nationalbank vorgelegt hatte, in dem auf eine Überweisung von 119.000 DM am 3. April 1980 Bezug genommen worden sei. Außerdem sei berücksichtigt worden, daß ein Teil der zugeflossenen Mittel für den Ankauf der Liegenschaft in X - und zwar mittels Überweisung von S 841.500,- am 30. Mai 1979 - verwendet worden sei. Der Beweisantrag - Vernehmung mehrerer im Ausland wohnhafter Zeugen - wurde von der Behörde abgelehnt, weil das Beweisthema zu wenig konkret angegeben gewesen sei, um für den Standpunkt der Berufungswerberin etwas gewinnen zu können. Hinsichtlich der Verjährungseinrede vertrat die belangte Behörde die Auffassung, auf Grund des Gesamtbildes des Verhaltens der Beschwerdeführerin sei bedingter Vorsatz anzunehmen.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid werden Rechtswidrigkeit seines Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Beschwerdeführerin stellt nicht in Abrede, daß ihr aus Zuwendungen ihrer in Deutschland lebenden Mutter sowie aus Verkäufen von in Deutschland gelegenen, von der Beschwerdeführerin im Erbweg erworbenen Liegenschaften Geldmittel - nach den Ermittlungen der belangten Behörde umgerechnet S 5.112.000,-, zugeflossen in den Jahren 1978 - 1982 - zur Verfügung gestanden sind. Die Beschwerdeführerin hat es zunächst überhaupt unterlassen, den Abgabenbehörden gegenüber Angaben über die Verwendung dieser Geldmittel zu machen. Erst in der Berufung wurden als Verwendungszweck die Bestreitung der Kosten für das Haus in X, dessen Einrichtung, für Hausrat in der Wiener Wohnung und für Urlaubsreisen angegeben, ohne daß diese Angaben auch nur annähernd ziffernmäßig konkretisiert worden sind. In diesem Zusammenhang hat sich die belangte Behörde zu Recht darauf berufen, daß die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörden zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1987, 85/13/0179). Im Sinne des obzitierten § 184 Abs. 2 BAO war die Abgabenbehörde aus dem Grunde der mangelnden Aufklärung durch die Beschwerdeführerin zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gehalten.

Das Vorbringen, die Beschwerdeführerin sei eine "Ausländerin mit Inlandsbezug", geht schon deswegen ins Leere, weil das Einkommensteuergesetz an einen Begriff "Ausländer" im gegebenen Zusammenhang ebensowenig wie an die Staatsbürgerschaft Rechtsfolgen knüpft. Nach § 1 Abs. 1 EStG 1972 sind vielmehr natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Daß die Beschwerdeführerin im Inland einen Wohnsitz hat, wurde nicht bestritten. Nach der Aktenlage hat die Beschwerdeführerin zwei Wohnsitze im Inland.

Den Einwendungen der Beschwerdeführerin, es spreche nichts für eine Verbringung des Vermögens ins Inland, ist entgegenzuhalten, daß die Behörde auf Grund verschiedener Indizien - Hinweis auf eine Überweisung

im Wege der Oesterreichischen Nationalbank und Erwerb einer Liegenschaft in X - annehmen konnte, daß bestimmte Beträge ins Inland verbracht wurden. In diesem Zusammenhang übersieht die Beschwerdeführerin überdies - ebenso wie offenbar auch die belangte Behörde -, daß es im Hinblick auf die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin gar nicht von Bedeutung war, ob die Geldmittel im Inland verwahrt wurden oder nicht (vgl. im gegebenen Zusammenhang insbesondere auch Art. 11 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955, bzw. allenfalls Art. 11 Z. 1 OECD-Musterabkommen 1977 hinsichtlich in Betracht kommender Drittstaaten).

Den Einwendungen gegen die Höhe der Schätzung ist grundsätzlich entgegenzuhalten, daß mit jeder Schätzung eine gewisse Unsicherheit hingenommen werden muß und daß diese umso größer sein wird, je geringer die Anhaltspunkte sind, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juni 1988, 84/13/0279). Die von der belangten Behörde gewählte Methode der Ermittlung von Einkünften aus Kapitalvermögen unter Zugrundelegung des Mittels aus einer Verzinsung nach dem Eckzinssatz und einer Verzinsung für längerfristig gebundene Veranlagungen erscheint durchaus schlüssig. Im Gegensatz zur Auffassung der Beschwerdeführerin kann bei einer solchen eingehend dargestellten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von einer willkürlichen Schätzung keine Rede sein. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde hat die Beschwerdeführerin im Abgabeverfahren auch in keiner Weise glaubhaft gemacht, daß sie beträchtliche Aufwendungen für die private Lebensführung getragen hat. Eine solche Glaubhaftmachung, die ebenso wie eine Beweisführung den Regeln der freien Beweiswürdigung unterliegt, hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. März 1992, 90/13/0295). Die Beschwerdeführerin hat es aber im Abgabeverfahren dabei bewenden lassen, eine bloße Behauptung ohne konkrete ziffernmäßige Darstellung aufzustellen.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin, daß ihr der Wortlaut der Mitteilung des Bundesamtes für Finanzen in Bonn erst im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gebracht worden ist. Dieses Vorbringen ist schon deswegen unberechtigt, weil der wesentliche Inhalt dieser Mitteilung bereits im umfangreichen, von der Beschwerdeführerin überhaupt unbeantwortet gelassenen Vorhalt vom 26. Mai 1988 enthalten war. Überdies wurde für eine Stellungnahme zu der sodann mit Schreiben vom 6. April 1990 im Wortlaut wiedergegebenen Mitteilung des Bundesamtes für Finanzen zunächst eine Frist von drei Wochen eingeräumt. Nach einem Fristerstreckungsantrag des Vertreters der Beschwerdeführerin wurde sodann erst am 6. Juni 1990 eine Stellungnahme eingebracht. Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang der belangten Behörde Mutwillen zur Last legt, so ist dieser Vorwurf unbegründet.

Das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde habe übersehen, daß die Beschwerdeführerin zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht verpflichtet gewesen sei, ist nicht verständlich, weil die Behörde im angefochtenen Bescheid vom Fehlen einer derartigen Verpflichtung ausdrücklich ausgegangen ist. Das Fehlen einer derartigen Verpflichtung hinderte die belangte Behörde aber nicht, im Rahmen der ihr obliegenden amtswegigen Ermittlungspflicht Auskünfte über den Verbleib der der Beschwerdeführerin unbestrittenermaßen zugekommenen Geldmittel zu verlangen. Diesen Auskunftersuchen der Abgabenbehörde ist aber die Beschwerdeführerin dadurch, daß sie im Berufungsverfahren ohne nähere ziffernmäßige Angaben bestimmte Gruppen von Aufwendungen als von ihr getätigt behauptet hatte, nicht hinreichend nachgekommen.

Schließlich ist auch der Vorwurf einer vorweggenommenen Beweiswürdigung durch die belangte Behörde nicht berechtigt:

Von der Aufnahme beantragter Beweise ist gemäß § 183 Abs. 3 zweiter Satz BAO abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Das im Antrag vom 31. Mai 1990 angegebene Beweisthema, nämlich daß die Beschwerdeführerin nahezu sämtliche Reisen von Deutschland aus angetreten und sich die Mittel von der sie verwahrenden Mutter geholt habe, ist für die Frage nach der Höhe der Einkünfte aus dem der Beschwerdeführerin zugekommenen Kapitalvermögen unerheblich. Bei dieser Sachlage erübrigte es sich, auf die weiteren Gründe für die Ablehnung des Beweisantrages näher einzugehen.

Letztlich wird von der Beschwerdeführerin gerügt, daß die belangte Behörde ihr bei der Beurteilung, ob die gegenständlichen Abgaben hinterzogen wurden (vgl. § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO), bedingten Vorsatz zur Last gelegt hat. Auch bedingter Vorsatz setzt eine die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende, zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 1991, 91/13/0064). Auf Vorsatz - auch in der Form des bedingten Vorsatzes - kann in der Regel nur aus äußeren Umständen geschlossen werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1990, 89/15/0114). Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt rechtfertigte diesen Schluß:

Die Beschwerdeführerin, die in der Bundesrepublik Deutschland aus Anlaß der Verwaltung der in der Folge veräußerten Liegenschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als beschränkt Steuerpflichtige erfaßt war, hat das ihr zugeflossene Geldvermögen in beträchtlicher Höhe ZUR GÄNZE nicht offengelegt. Über ausdrückliches Befragen hat die Beschwerdeführerin

überhaupt jedes Vorhandensein von ertragbringend angelegtem Geldvermögen bzw. von Erträgen daraus geleugnet. War aber davon auszugehen, daß die Abgabenbehörde das Vorhandensein des Geldvermögens und der daraus fließenden Erträge als erwiesen annehmen konnte, so konnte die belangte Behörde gleichermaßen als erwiesen annehmen, daß die Beschwerdeführerin ihr Verhalten gegenüber den Abgabenbehörden darauf ausgerichtet hatte, die abgabenrechtlich maßgeblichen Tatsachen vor diesen zu verbergen. Wenn die belangte Behörde somit aus dem Gesamtbild des Verhaltens der Beschwerdeführerin auf das Vorliegen von Vorsatz geschlossen hat, so kann darin eine Rechtswidrigkeit nicht erblickt werden.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.