

Verwaltungsgerichtshof

Zlen. 13/0201, 0215, 1025, 1026/80

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerden 1) des DDr. JB in B, und 2) der MB in B, Schweiz, beide vertreten durch Dr. Ernst Gass, Rechtsanwalt in Graz, Keesgasse 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. November 1979, Zl. GZ 6-3101/30/78, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1966 bis 1969 und Vermögensteuer 1968 und 1969, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von je S 1.200,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die beiden Beschwerdeführer haben die oben angeführte Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (in der Folge: belangte Behörde) in dem ebenfalls oben angeführten Umfang in getrennten Beschwerden angefochten. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Entscheidung über die beiden zu Zlen. 13/0201, 1025/80 bzw. 13/0215, 1026/80 protokollierten, gegen denselben Bescheid gerichteten Beschwerden wegen ihres untrennbaren Zusammenhanges aus Zweckmäßigungsgründen verbunden.

Die Beschwerdeführer sind seit dem Jahre 1957 miteinander verheiratet. Der Erstbeschwerdeführer war bis 1964 in Graz als Konsulent tätig und ist seit 1965 in Pension. Die Zweitbeschwerdeführerin betrieb bis zum 6. Februar 1966 als Einzelunternehmerin zwei Schuhgeschäfte in Wr. Neustadt, die sie damals an die

„A AG“ verkaufte. Mit dem im Instanzenzug ergangenen, in Rechtskraft erwachsenen Bescheid der belangten Behörde vom 11. Dezember 1972 wurden die von der Zweitbeschwerdeführerin im Kalenderjahr 1966 aus Gewerbebetrieb erzielten Einkünfte gemäß § 187 BAO gesondert mit S 3,380.211,-- festgestellt. Im Spruch dieses Bescheides wurde außerdem ausgesprochen, daß in dem festgestellten Gewinn ein Veräußerungsgewinn von S 3,217.333,-- enthalten sei.

Infolge von Unklarheiten darüber, welches Wohnsitzfinanzamt für die Einkommensteuer und die Vermögensteuer der beiden Beschwerdeführer zuständig sei, kam es vorerst nur zu den nachstehenden, die Abgaben der beiden Beschwerdeführer für die Streitjahre betreffenden Bescheiden:

1.) Auf Grund der gemeinsamen, an das Finanzamt Wr. Neustadt gerichteten Einkommensteuererklärung der beiden Beschwerdeführer erließ dieses Finanzamt einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1966, wobei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Veräußerungsgewinn noch nicht angesetzt wurde. Auf Grund einer von den beiden Beschwerdeführerin gegen diesen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1966 erhobenen Berufung trat an dessen Stelle eine mit 4. Juni 1968 datierte, auf den Ergebnissen einer Betriebsprüfung bei der Zweitbeschwerdeführerin aufgebaute Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wr. Neustadt.

2.) Ein weiterer, die Einkommensteuer 1967 und Einkommensteuer-Vorauszahlung 1969 betreffender Bescheid des Finanzamtes Wr. Neustadt wurde von der belangten Behörde auf Grund einer Berufung der Beschwerdeführer mit Bescheid vom 27. Oktober 1969 wegen Unzuständigkeit ersatzlos aufgehoben, weil Erhebungen ergeben hatten, daß sich die beiden Beschwerdeführer seit August 1968 vorwiegend in der Grazer Wohnung des Erstbeschwerdeführers aufgehalten hätten und das Finanzamt Graz von diesem, gemäß § 73 BAO seine Zuständigkeit begründenden Umstand am 13. Februar 1969 Kenntnis erlangt habe.

3.) Schließlich wurde mit Bescheid der belangten Behörde vom 3. November 1969 ein vorläufiger Bescheid des Finanzamtes Wr. Neustadt betreffend Vermögensteuer ab 1. Jänner 1969 bestätigt, da in diesem Falle der erstinstanzliche Bescheid noch zu einem Zeitpunkt vor dem Übergang der Zuständigkeit auf das Finanzamt Graz erlassen worden war. Die Vorläufigkeit dieses Bescheides wurde damit begründet, daß noch nicht beurteilt werden könne, wie hoch die Kaufpreisrestschuld der A AG und wie das Rechtsverhältnis des Erstbeschwerdeführers zu einer Firma F beschaffen sei, sowie damit, daß noch nicht feststehe, ob sich bei der Hauptveranlagung zum 1. Jänner 1968 ein anderes als das im Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1966 ausgewiesene Gesamtvermögen ergeben werde.

Erst im Sommer 1975 erließ dann das nach weiteren Wohnsitzänderungen der Beschwerdeführer dafür zuständig gewordene Finanzamt Baden als erste Instanz die folgenden, für das nunmehrige verwaltungsgerichtliche Verfahren bedeutsamen beide Beschwerdeführer betreffenden Bescheide.

1.) den endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1966;;

2.) bis 4.) die Einkommensteuerbescheide (Erstbescheide) für die Jahre 1967 bis 1969;

5.) den Vermögensteuerbescheid 1968 (Erstbescheid)

und

6.) den endgültigen Vermögensteuerbescheid 1969.

Die diesen Bescheiden zugrundegelegten Ziffern beruhten teilweise auf nach der Sachlage erforderlichen Schätzungen.

zu 1.) Für 1966 stellte das Finanzamt nachstehende Einkünfte der Beschwerdeführer fest:

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Zweitbeschwerdeführerin) gemäß rechtskräftigem Bescheid der belangten Behörde vom 11. Dezember 1972

S 3,380.211,--, von denen der Veräußerungsgewinn in der Höhe von S 3,217.333,-- mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 EStG versteuert wurde;

b) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Erstbeschwerdeführer) S 11.860,-- gemäß Erklärung;

c) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Zweitbeschwerdeführerin) gemäß Betriebsprüfung S 59.809,--;

d) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Erstbeschwerdeführer) gemäß Erklärungen S 1.441,-- und

e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung S 245,--.

Nach Abzug des Kürzungsbetrages gemäß § 32a EStG und von Sonderausgaben ergab sich daraus ein zu versteuerndes Einkommen von S 3,436.040,-- und eine Abgabenschuld in der Höhe von S 1,022.869,--.

zu 2.) Für 1967 stellte das Finanzamt nachstehende Einkünfte der Beschwerdeführer fest:

a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Erstbeschwerdeführer):

aa) S 7.850,-- gemäß Erklärung aus restlicher Konsulententätigkeit und

bb) S 644.600,-- (= sfr 110.000,--) aus Leistungen der Firma F zugunsten des Erstbeschwerdeführers;

b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erstbeschwerdeführer):

aa) Pensionsbezug S 1.372,--;

bb) S 78.000,-- (= DM 12.000,--) Geschäftsführerbezug

von der Firma R GesmbH. München;

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zweitbeschwerdeführerin) S 217.141,--; davon erklärte Zinsen S 1.441,--, die restlichen S 215.700,-- gründen sich auf die Schätzung eines im Jahre 1967 aus dem Verkauf der Schuhgeschäfte stammenden

durchschnittlichen Geldbestandes von S 3,595.000,-- bei einer angenommenen Veranlagung zu 6 %.

d) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Erklärung S 5.320,--.

Daraus ergab sich nach Abzug von Freibeträgen und Sonderausgaben ein zu versteuerndes Einkommen von S 933.897,-- bzw. eine Einkommensteuer von S 428.911,--.

zu 3.) Für 1968 stellte das Finanzamt nachstehende Einkünfte der Beschwerdeführer fest:

a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erstbeschwerdeführer:

aa) Pensionsbezug S 7.589,--;

bb) S 64.800,-- (= DM 10.000,--) Geschäftsführerbezug von der Firma R GesmbH. München;

b) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zweitbeschwerdeführerin): S 172.620,-- auf Grund einer Schätzung des durchschnittlichen Geldvermögens in diesem Jahr von S 2,877.000,-- bei einer Veranlagung zu 6 % Zinsen;

c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Erstbeschwerdeführer): S 1.820,-- (davon S 114,-- laut Erklärung und S 1.706,-- aus dem Objekt P-Gasse 14).

Daraus ergab sich nach Abzug von Freibeträgen und Sonderausgaben ein zu versteuerndes Einkommen in der Höhe von S 238.458,-- und eine Einkommensteuer von 34,32 % laut Progressionsvorbehalt in der Höhe von S 81.853,--.

zu 4.) Für 1969 stellte das Finanzamt nachstehende Einkünfte der Beschwerdeführer fest:

a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erstbeschwerdeführer): Pensionsbezug von S 8.933,--;

b) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zweitbeschwerdeführerin): 6 % Zinsen eines mit S 2,491.500,-- geschätzten durchschnittlichen Geldvermögens, somit S 149.490,--;

c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung S 1.103,--;

d) sonstige Einkünfte S 55.547,-- Spekulationsgewinn aus An- und Verkauf einer Wohnung in Wien, A-Gasse 19, innerhalb eines Jahres nach Abzug von Kaufpreis und Veräußerungskosten.

Daraus ergab sich ein zu. versteuerndes Einkommen von S 195.978,-- und eine Einkommensteuer von 34,01 % laut Progressionsvorbehalt in der Höhe von S 66.660,--.

zu 5.) Das Vermögen der beiden Beschwerdeführer zur Hauptveranlagung am 1. Jänner 1968 nahm das Finanzamt nach Abzug von Freibeträgen und Schulden mit S 3,298.000,-- (davon S 243.745,-- Grundvermögen und S 3,249.392,-- sonstiges Vermögen, davon allein S 3,130.000,-- aus der Geschäftsveräußerung) an, woraus sich eine Vermögensteuer in der Höhe von S 16.779,-- errechnete.

zu 6.) Hier erfolgte eine Endgültigerklärung des Vermögensteuerbescheides zum 1. Jänner 1969 auf der Basis des Vermögensteuerbescheides 1968 unter Erhöhung der Freibeträge. Es ergab sich eine Jahressteuerschuld an Vermögensteuer in der Höhe von S 16.290,--, einschließlich Sonderabgabe vom Vermögen und Beitrag vom Vermögen von S 24.924,--.

Gegen diese und einige weitere erstinstanzliche Bescheide, die nicht mehr Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind, erhoben die Beschwerdeführer Berufungen in denen sie im wesentlichen die folgenden Einwendungen erhoben:

Sämtliche Bescheide seien schon dem Grunde nach zu Unrecht ergangen, weil Bemessungsverjährung eingetreten sei. Die Zweitbeschwerdeführerin sei im Ausland wohnhaft und steuerpflichtig. Sie habe keinen Wohnsitz in Österreich, sodaß sie hier höchstensfalls beschränkt steuerpflichtig sein könne. Schon aus diesem

Grund, aber auch deshalb, weil die beiden Ehegatten an verschiedenen Orten berufstätig gewesen seien und jeweils eigene Haushalte geführt hätten, seien auch die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung (Haushaltsbesteuerung) nicht gegeben.

Ferner sei bei sämtlichen Einkommensteuerbescheiden davon ausgegangen worden, daß der Veräußerungsgewinn aus dem Jahre 1966 zu Unrecht rückwirkend zu Einkommen „umfunktioniert“ worden und das Finanzamt davon ausgehend zu „Phantasieziffern“ gelangt sei, da die Beschwerdeführer derartige Barbeträge nie besessen und daher auch nicht zu 6 % angelegt hätten. Auch sei der Veräußerungsgewinn durch Verbindlichkeiten kompensiert worden.

Im einzelnen bekämpften die Beschwerdeführer in ihren Berufungen noch folgende weitere Ansätze der erstinstanzlichen Steuerbescheide:

zu 1.) Die Annahme selbständiger Einkünfte des Erstbeschwerdeführers von S 11.860,-- sei rätselhaft und nur durch die Absicht der Steuerbehörden zu erklären, aus dem ungeheuren, vom Finanzamt Wr. Neustadt „provozierten Aktenhaufen“ angebliche Belastungen der Beschwerdeführer herauszugreifen. Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Zweitbeschwerdeführerin in der Höhe von S 59.809,-- habe diese bereits Lohnsteuer und alle Abgaben entrichtet. Einkünfte aus Kapitalvermögen von S 1.441,-- und aus Vermietung und Verpachtung von S 245,-- seien der Zweitbeschwerdeführerin unbekannt.

zu 2.) Eine Entschädigung von sfr. 110.000,-- habe der Erstbeschwerdeführer 1967 nicht erhalten; hier werde auf einen Vorgang zurückgegriffen, der sich in den Jahren 1945 bis 1954 abgespielt habe. Auch habe der Erstbeschwerdeführer keinen Geschäftsführergehalt von der R GesmbH. erhalten, hier lägen nur strittige Forderungen vor. Erhalten habe der Erstbeschwerdeführer nur „Barleistungen für R München persönlich“. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei der Zweitbeschwerdeführerin ein

Posten mit S 3.948,-- unbekannt, der Erstbeschwerdeführer bringt dazu vor, daß dieser Belastung jegliche tatsächliche und somit rechtliche Basis fehle.

zu 3.) Abgesehen von der „irrealen“ und „konstruierten“ Schätzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen bekämpfte der Erstbeschwerdeführer hier mit derselben Begründung wie zu 2.) den Erhalt von Geschäftsführerbezügen von der R GesmbH. Zu den Posten Vermietung und Verpachtung werde „der Akt zur mündlichen Verhandlung aufgelegt“.

zu 4.) Dem vom Finanzamt „postulierten Ertrag von S 8.933,-- mit dem Hinweis auf selbständige Arbeit“ sei „im Zusammenhang mit dem pendenten Prozeß vor LG München zu begegnen“. Auch den vom Finanzamt angenommenen Spekulationsgewinn von S 55.547,-- gebe es nicht, es sei unbekannt, auf Grund welcher Überlegungen das Finanzamt dazu gekommen sei. Der Erstbeschwerdeführer führt zu diesem Bescheid ferner aus, es bleibe der Zweitbeschwerdeführerin anheimgestellt, gegen den Progressionsvorbehalt und die Besteuerung ihrer im Ausland erzielten Einkünfte das Erforderliche vorzukehren. Die Zweitbeschwerdeführerin bringt dazu vor, auch in diesem Jahre greife das Finanzamt nicht auf ihr im Ausland erzielttes Einkommen, „vermutlich, um seiner Ziffernbildung nicht den Boden zu entziehen“.

zu 5.) Die Zuschätzung eines Bargeld- bzw. Bankguthabens in Höhe von S 3,130.000,-- sei unverständlich und eine bloße Behauptung des Finanzamtes. Auch die übrigen Annahmen des Finanzamtes über „sonstiges Vermögen“ seien unzutreffend. Beim Grundbesitz sei unterlassen worden, die Belastungen abzuziehen.

zu 6.) Da der Bescheid zum 1. Jänner 1968 nicht als vorläufig bezeichnet worden sei, sei die Erlassung eines endgültigen Bescheides zum 1. Jänner 1969 nicht zulässig. Zu den angesetzten Beträgen gelte dasselbe wie zu 5.).

Die belangte Behörde ergänzte das Verfahren vor Erlassung des angefochtenen Bescheides durch mehrere von den Beschwerdeführern ausführlich beantwortete Vorhalte, durch Entgegennahme vorgelegter Beweisurkunden sowie



durch Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 1966 (oben 1.) als unbegründet ab; den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1967 bis 1969 (oben 2. bis 4.) und gegen die Vermögensteuerbescheide 1968 und 1969 (oben 5. und 6.) gab sie teilweise Folge und setzte die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben in diesen Bescheiden im Spruch des angefochtenen Bescheides wie folgt neu fest:

1967 zu versteuerndes Einkommen S 124.252,--, Einkommensteuer S 31.883,--;

1968 zu versteuerndes Einkommen S 85.088,--, Einkommensteuer S 17.575,---;

1969 zu versteuerndes Einkommen und Einkommensteuer 0;

1968 und 1969 Gesamtvermögen und Vermögensteuer je 0.

Im angefochtenen Bescheid wurden ferner die Einkommensteuerbescheide 1970 bis 1972 und die Vermögensteuerbescheide ab dem 1. Jänner 1971 und ab dem 1. Jänner 1974 aufgehoben; außerdem wurde in zwei weiteren Berufungsentscheidungen der belangten Behörde vom 16. November 1979 über Berufungen der Beschwerdeführer gegen die Einkommensteuerbescheide 1973 und 1974 entschieden. Alle in diesem Absatz genannten Entscheidungen sind von den vorliegenden Beschwerden nicht umfaßt und daher nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

Zu den von den Beschwerden bekämpften Ergebnissen gelangte die belangte Behörde auf Grund nachstehender in der Begründung des angefochtenen Bescheides dargelegter Erwägungen:

Der Kaufpreis für die von der Zweitbeschwerdeführerin an die A AG verkauften Schuhgeschäfte in Wr. Neustadt habe laut Vereinbarung vom 6. Februar 1966 S 5,850.000,-- betragen, wobei Gegenstand der Eigentumsübertragung nur die Aktiva der beiden Geschäfte mit Ausnahme der

Bankguthaben und des Kassabestandes sein sollten. Die Passiva habe die Zweitbeschwerdeführerin zur Gänze zu tragen gehabt, die auch den stillen Gesellschafter auf ihre Rechnung abzufinden hatte. Von diesem Kaufpreis sei die belangte Behörde auch in ihrer in Rechtskraft erwachsenen Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 1972 betreffend gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 187 BAO ausgegangen, in der ein Veräußerungsgewinn in der Höhe von S 3,217.333,-- und ein laufender Gewinn von S 162.878,-- (insgesamt somit S 3,380.211,--) festgestellt worden sei. Die Zweitbeschwerdeführerin habe von der Käuferin auch Zahlungen in der Höhe des Kaufpreises im Jahre 1966 erhalten.

Nach Bejahung der Zuständigkeit des Finanzamtes Baden zur Erlassung der angefochtenen erstinstanzlichen Bescheide ging die belangte Behörde in einem allgemeinen Begründungsteil auf die Einwendungen der Verjährung, der bloß beschränkten Steuerpflicht der Zweitbeschwerdeführerin in Österreich und der Unzulässigkeit der Zusammenveranlagung ein und erörterte dann in einem besonderen Teil die einzelnen Steuerbescheide der Höhe nach.

Zur Einrede der Bemessungsverjährung führte die belangte Behörde nach Wiedergabe der einschlägigen Vorschriften der Bundesabgabenordnung begründend aus, alle, selbst dem Abgabepflichtigen unbekannt gebliebenen, aus dem Behördenkreis herausgehende Ermittlungsmaßnahmen hätten verjährungsunterbrechende Wirkung.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1966 sei hiezu auf den vorläufigen Bescheid vom 27. November 1967 sowie auf die das Berufungsverfahren betreffend den Feststellungsbescheid abschließende Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 11. Dezember 1972 hinzuweisen. Erst dieser zuletzt genannte Bescheid habe die Ungewißheit bezüglich des Einkommensteuerbescheides 1966 beseitigt; selbst bei früherem Vorliegen eines endgültigen Einkommensteuerbescheides 1966 hätte diese Berufungsentscheidung gemäß § 295 BAO zwingend dessen Änderung nach sich ziehen müssen. Die Verjährungsfrist habe daher mit 1. Jänner 1973 neu zu laufen begonnen. Daran

könne es auch nichts ändern, daß der vorläufige Einkommensteuerbescheid 1966 vom Finanzamt Wr. Neustadt aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit durchgestrichen worden sei. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen endgültigen Steuerbescheid könne bei Vorliegen von Unterbrechungshandlungen gemäß § 209 Abs. 3 BAO innerhalb von 15 Jahren vorgenommen werden.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1967 habe die Verjährungsfrist schon auf Grund der Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 27. Oktober 1969 (Aufhebung wegen örtlicher Unzuständigkeit des Finanzamtes Wr. Neustadt) mit Anfang 1970 neu zu laufen begonnen; nach dieser Aufhebung seien im Jahre 1970 mehrfach Erhebungen zur Feststellung des Wohnsitzes der Beschwerdeführer durchgeführt worden, wodurch sich ein neuer Fristenlauf bis Ende 1975 ergeben habe. Diese Umstände hätten die Beschwerdeführer im Berufungsverfahren nicht widerlegen können.

Die Verjährungsfrist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1968 sei unter anderem durch einen (später im Wiederaufnahmeweg für gegenstandslos erklärten) Nichtveranlagungsbescheid vom 10. November 1969, aber auch durch zahlreiche Ermittlungen des Finanzamtes Graz, insbesondere über den Wohnsitz und den Betriebsort der Beschwerdeführer, sowie durch eine Anfrage der Kleinbetriebsprüfungsstelle des Finanzamtes für den 2., 20., 21. und 22. Bezirk vom 24. Oktober 1974 an die Pensionsversicherungsanstalt über Pensionszahlungen an den Erstbeschwerdeführer unterbrochen worden und daher im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides keinesfalls abgelaufen gewesen.

Für den Einkommensteuerbescheid 1969 sei ebenfalls auf die Erhebungen des Finanzamtes Graz über den Wohnsitz der Beschwerdeführer in den Jahren 1970 und 1971, aber auch auf einen Bescheid des Finanzamtes für den 2., 20., 21. und 22. Bezirk vom 11. August 1971 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Erstbeschwerdeführers für das Jahr 1969 zu verweisen. Wenn die Beschwerdeführer dazu meinten, diese Amtshandlungen seien unnötig bzw. unwirksam gewesen, könne dies nichts daran

ändern, daß auch der Einkommensteuerbescheid 1969 innerhalb offener Bemessungsfrist ergangen sei.

Auch für die beiden angefochtenen Vermögensteuerbescheide zum 1. Jänner 1968 und zum 1. Jänner 1969 sei auf die Erhebungen über den Wohnsitz der Beschwerdeführer zu verweisen, zumal auch für die Erhebung der Vermögensteuer grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt zuständig sei. Diese Vorhalte stammten aus den Jahren 1970 und 1971, sodaß die Verjährungsfrist mit Beginn des Jahres 1972 neu zu laufen begonnen habe. Darüber hinaus könne eine Bemessungsverjährung hinsichtlich des vorläufigen Vermögensteuerbescheides 1969 auch deshalb nicht eingetreten sein, weil die Ungewißheit erst durch die Erlassung des Vermögensteuerbescheides 1968 weggefallen sei.

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Erstbeschwerdeführers in Österreich sei unbestritten, der diesbezügliche Einwand betreffe nur die Zweitbeschwerdeführerin, die vorgebracht habe, sie habe weder in Wr. Neustadt noch in Graz eine Wohnung innegehabt bzw. einen Wohnsitz begründet, sie sei vielmehr seit 1967 im Ausland tätig und wohnhaft. Für die nach den §§ 1 Abs. 1 EStG bzw. 1 Abs. 1 Z. 1 VStG für die unbeschränkte Einkommensteuer- bzw. Vermögensteuerpflicht in Österreich maßgebenden Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sei § 26 BAO maßgebend. Demnach habe der Wohnsitz das „Innehaben“ einer Wohnung zur Voraussetzung, wobei man unter Wohnung „engerichtete Räume“ verstehe, die der Inhaber ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzen könne und die ihm nach Größe und Ausstattung ein seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim böten, also etwa auch eine Landwohnung, selbst wenn sie nur im Sommer benützt werde. Daß die Wohnung den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Inhabers bilde, sei ebensowenig erforderlich wie eine Hauptmiete oder eine polizeiliche Meldung. Auch nur für den vorübergehenden Aufenthalt bestimmte Räumlichkeiten könnten einen Wohnsitz begründen, wenn diese Räumlichkeiten nach Lage des Falles, gemessen an den persönlichen Verhältnissen des Abgabepflichtigen, für den Inhaber ein entsprechendes Heim böten. Ob ein Wohnsitz vorliege, sei nach der

äußeren Erscheinungsform und nicht nach der Absicht des Abgabepflichtigen zu beurteilen. Auch sei nicht entscheidend, ob die Wohnung vom Inhaber tatsächlich benutzt werde, sondern nur, ob Umstände dafür sprächen, daß sie ständig benutzt werden könne, wobei eine ununterbrochene Benutzung nicht erforderlich sei. Eine Person könne mehrere Wohnsitze an verschiedenen Orten haben, es sei auch möglich, daß eine Person an einem Ort ihren gewöhnlichen Aufenthalt und an einem anderen Ort ihren Wohnsitz habe. Für die Streitjahre 1966 bis 1969 stünden die zu diesem Punkt erhobenen Einwendungen der Beschwerdeführer in krassem Widerspruch zur Aktenlage, wobei die belangte Behörde den Beweisergebnissen bzw. Schriftstücken aus dem maßgeblichen Zeitraum grundsätzlich höhere Glaubwürdigkeit zugemessen habe als den zwar weitschweifigen, aber nicht konkreten Behauptungen der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren. So stehe nach der Aktenlage eindeutig fest, daß die Wohnung in Wr. Neustadt, U-Gasse 4, zumindest bis 1969 innegehabt wurde, in der sich die Zweitbeschwerdeführerin 1966 bis 1969 auch zumindest noch fallweise aufgehalten habe. Dafür spreche u.a. ihre polizeiliche Meldung und ihre eigene Behauptung, der Mietvertrag sei erst 1970 abgelaufen und sie sei gerade (Oktober 1970) dabei, die letzten Möbelstücke zu entfernen. Als neuen Wohnsitz habe die Zweitbeschwerdeführerin selbst Graz angegeben. Erst die Eingaben der Zweitbeschwerdeführerin ab Dezember 1970 bezeichneten als Adressort Vaduz. Es sei aber nicht streitentscheidend, an welchem Tage die Zweitbeschwerdeführerin in Liechtenstein ein Domizil genommen habe, sondern nur, ob und wie lange sie in Österreich einen Wohnsitz gehabt habe. In zahllosen in den Akten befindlichen Eingaben der Beschwerdeführer sei ein inländischer Wohnsitz (meist Graz) genannt worden, es seien auch Zustellungen an inländische Adressen erfolgt. In den Jahren 1966 bis 1969 sei nie ein Wohnsitz in Österreich bestritten, vielmehr seien von den Beschwerdeführern selbst ohne Ausnahme Adressen in Wr. Neustadt und Graz genannt worden. So habe die Zweitbeschwerdeführerin u.a. in einem Schreiben vom 13. Juli 1969 an das Finanzamt Wr. Neustadt ausdrücklich erklärt: „unser Wohnsitzfinanzamt ist Graz-Stadt“, wobei als Adresse Graz, N-Gasse 47, genannt worden sei. Auch in den

damaligen Rechtsmittelverfahren sei die unbeschränkte Steuerpflicht der Zweitbeschwerdeführerin in Österreich nie bestritten worden. Aus all dem ergebe sich, daß die Zweitbeschwerdeführerin etwa bis Ende 1969/Anfang 1970 zweifelsfrei einen Wohnsitz in Österreich gehabt habe, wobei sie ihre Wohnung in Wr. Neustadt im Laufe der Zeit immer seltener und die Wohnung ihres Gatten in Graz immer häufiger bewohnte. Befremdend sei, daß die Zweitbeschwerdeführerin auch für das Jahr 1966, in dem sie noch die beiden Schuhgeschäfte in Wr. Neustadt besessen habe, die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich in Abrede stelle. Auch der Erstbeschwerdeführer habe in seinem Schreiben an das Finanzamt Graz-Stadt vom 12. Februar 1969 dezidiert ausgesagt, daß sich die Zweitbeschwerdeführerin überwiegend in Graz aufhalte. Die allfällige Innehabung ausländischer Wohnsitze in Liechtenstein bzw. in der Schweiz durch die Zweitbeschwerdeführerin stehe auf Grund der Ermittlungsergebnisse der Feststellung nicht entgegen, daß sie in der betreffenden Zeit in Österreich (Wr. Neustadt bzw. Graz) eine Wohnung innegehabt habe. Die unbeschränkte Steuerpflicht der Zweitbeschwerdeführerin für den Zeitraum 1966 bis 1969 sei daher zu bejahen; während dieser Zeit hätten auch bei Annahme eines Wohnsitzes in Liechtenstein die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zur Republik Österreich bestanden. Erst ab 1970 sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Zweitbeschwerdeführerin in Liechtenstein bzw. in der Schweiz anzunehmen. Damals sei die Wohnung Graz, N-Gasse 47, aufgegeben worden, seit damals werde auch in Eingaben der Zweitbeschwerdeführerin als Absendeort Vaduz angeführt, wo sich ihre Tätigkeit für die Firma L ab dieser Zeit intensiviert habe. Somit sei ab 1970 nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Liechtenstein Österreich nicht mehr Wohnsitzstaat, wodurch das inländische Besteuerungsrecht auf einzelne, im Abkommen genannte Tatbestände eingeschränkt sei.

In der Frage der Zusammenveranlagung der beiden Beschwerdeführer wies die belangte Behörde nach Anführung des § 26 Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung eingangs auf ihre Erwägungen zur unbeschränkten Steuerpflicht

beider Beschwerdeführer in den Jahren 1966 bis 1969 hin. Für das Bestehen der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft der Beschwerdeführer sei davon auszugehen, daß ihre Ehe aufrecht sei und die Vermutung der dauernden Haushaltsgemeinschaft auch dann rechtfertigt, wenn eine durch äußere, etwa berufliche Umstände bedingte Trennung der Lebensführung vorliege. Dafür, daß eine dauernde Trennung der Lebensführung der Beschwerdeführer in den Streitjahren beabsichtigt gewesen sei, gäbe der aus diesen Jahren stammende Akteninhalt keinen Anhaltspunkt. Die Beschwerdeführer hätten vielmehr selbst in zahlreichen Eingaben, etwa auch Steuererklärungen, die gemeinsame Haushaltsführung angegeben und dieselbe auch in den damaligen Rechtsmittelverfahren nie bestritten. Für die dauernde Haushaltsgemeinschaft spreche auch, daß der Erstbeschwerdeführer nach seinen eigenen Angaben nur geringe Pensionsbezüge erhalten habe und von seiner Gattin wohl nicht in Not gelassen worden sei. Nachforschungen hätten überdies ergeben, daß die Lebensgemeinschaft auch in der nunmehrigen Wohnung der Beschwerdeführer in Baden zumindest zeitweilig weiterhin aufrecht erhalten worden sei. Das Vorliegen einer Haushaltsgemeinschaft in den Streitjahren sei durch die Beschwerdeführer im Berufungsverfahren nicht widerlegt worden, die erst jetzt, nach so vielen Jahren, entgegen ihren damaligen Eingaben behauptet hätten, eine Zusammenveranlagung habe nicht stattgefunden. Auch wenn die Zweitbeschwerdeführerin 1966 bis 1969 zusätzlich einen Wohnsitz in Liechtenstein gehabt haben sollte, ändere dies nichts an der Möglichkeit der Zusammenveranlagung mit ihrem Gatten in Österreich, da sie sich damals überwiegend in Österreich aufgehalten habe und auch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen zweifellos in Österreich gelegen gewesen sei. Da es den Beschwerdeführern nicht gelungen sei, den Senat von einer getrennten Haushaltsführung bis inklusive 1969 zu überzeugen, seien sie für die Jahre 1966 bis 1969 zusammen zu veranlagern.

Im Besonderen Teil ihrer Begründung führte die belangte Behörde zu den einzelnen nunmehr angefochtenen Bescheiden aus:

zu 1.) Einkommensteuerbescheid 1966: Der endgültige Einkommensteuerbescheid 1966 basiere einerseits auf den Ziffern des Feststellungsbescheides der belangten Behörde vom 11. Dezember 1972 und der Einkommensteuererklärung der Beschwerdeführer, andererseits auf den im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten Beträgen. Wenn die Beschwerdeführer meinten, es sei unstatthaft, den Veräußerungsgewinn zu Einkommen umzufunktionieren, so würden sie die Bedeutung eines solchen Feststellungsbescheides verkennen, welchen die Behörde nach dem Gesetz (§ 192 BAO) den Abgabenbescheiden zugrundelegen habe. Sämtliche unter lit. a bis e für die Einkommensteuer 1966 der Beschwerdeführer im erstinstanzlichen Bescheid angenommenen Ziffern seien daher zutreffend, weshalb hinsichtlich dieses Bescheides den Berufungen der Beschwerdeführer kein Erfolg beschieden sein könne. Es hätten daher auch die Bemessungsgrundlage bzw. die Einkommensteuer 1966 (in der Höhe von S 1,022.869,--) unverändert zu bleiben.

zu 2.) Einkommensteuerbescheid 1967: Hier nahm die belangte Behörde die Einkünfte von S 7.850,-- aus selbständiger Arbeit und von S 1.372,-- aus nichtselbständiger Arbeit des Erstbeschwerdeführers sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von S 5.320,-- auf Grund der Steuererklärung der Beschwerdeführer und des von der Pensionsversicherungsanstalt vorgelegten Lohnzettels als unbedenklich an. Zu den drei weiteren vom Finanzamt angenommenen Einkunftsbeiträgen (siehe oben lit. c, lit. a-bb und lit b-bb) führte die belangte Behörde aus:

a) Einkünfte aus Kapitalvermögen: Hier hätten die Beschwerdeführer in der Berufung eingewendet, die Zweitbeschwerdeführerin habe 1967 nicht über einen durchschnittlichen Barbestand von S 3,595.000,-- verfügt, den sie mit 6 % Zinsen anlegen hätte können. Dieser Streitpunkt sei in der Berufungsverhandlung besonders ausführlich besprochen worden, weil es von vornherein unwahrscheinlich gewesen sei, daß der Zweitbeschwerdeführerin aus dem Verkaufserlös der Schuhgeschäfte im Jahre 1966 keine Beträge verblieben seien. Der Senat habe es nach eingehender



Erörterung des Verkaufsvorganges und der damit verbundenen Transaktionen als glaubhaft angesehen, daß der Zweitbeschwerdeführerin aus dem Verkauf 1966 jedenfalls S 4,300.000,-- (Zahlungen vom 8. Februar 1966 in der Höhe von S 2,800.000,-- und vom 29. Februar 1966 in der Höhe von S 1,500.000,--) verblieben seien. Berücksichtige man dazu die in der Berufungsverhandlung genannten Auslagen 1966 von insgesamt S 2,380.000,-- (S 2,000.000,-- rd. Auszahlung des stillen Gesellschafters F, S 130.000,-- rd. Heiratsausstattung der Tochter und S 250.000,-- rd. Diverses), dann ergebe dies zum 1. Jänner 1967 einen - mangels vorgelegter Belege - geschätzten aufgerundeten Bargeldbestand von S 2,000.000,--, wie er übrigens auch in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1967 ursprünglich angegeben worden sei. Die Ausgaben des Jahres 1967 hätten nach den Ergebnissen der Berufungsverhandlung rund S 1,100.000,-- (S 250.000,-- rd. Anzahlung Eigentumswohnung, S 720.000,-- rd. F Darlehensrückzahlung und S 150.000,-- rd. sonstige Kosten) betragen, sodaß sich zum 1. Jänner 1968 ein Bargeldbestand von rund S 900.000,-- ergebe. Der durchschnittliche Bestand im Jahre 1967 sei daher mit rund S 1,450.000,-- ( $S 2,000.000,-- + S 900.000,-- : 2$ ) anzunehmen. Da die Zweitbeschwerdeführerin das aus der Veräußerung stammende Geld laufend verausgabt habe, halte der Senat auch für glaubhaft, daß es auf einem normalen Sparbuch mit nur 3,5 % Verzinsung und nicht, wie vom Finanzamt angenommen, längerfristig zu 6 % angelegt gewesen sei. 3,5 % des durchschnittlichen Bestandes 1967 machten S 50.750,-- aus, sodaß einschließlich der mit S 1.441,-- erklärten Zinsen die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahre 1967 mit S 52.191,-- anzunehmen seien.

b) Einkünfte von sfr. 110.000,-- des Erstbeschwerdeführers aus selbständiger Arbeit: Dieser Vorgang sei erst im Zuge der Berufungsverhandlung dahin gehend aufgeklärt worden, da es sich dabei um eine Schuldrückzahlung und nicht um eine Einkunftsart gehandelt habe. Dieser Betrag sei daher aus der Steuerpflicht auszunehmen.

c) Einkünfte von S 78.000,-- (DM 12.000,--) aus nichtselbständiger Arbeit des Erstbeschwerdeführers: Nach den Erhebungen seien dem Erstbeschwerdeführer am 31. März 1967 DM 2.000,--, am 20. Juli 1967 DM 5.000,--, am 20. Dezember 1967 DM 5.000,--, am 17. Mai 1968 DM 5.000,-- und am 5. November 1968 noch einmal DM 5.000,-- auf sein Münchner Konto zugeflossen, die nach Ansicht des Finanzamtes als Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit des Erstbeschwerdeführers für das Restaurant „X“ im W gegeben worden seien. Es sei dem Erstbeschwerdeführer nicht gelungen, demgegenüber seine Behauptung nachzuweisen, daß es sich dabei um bloße Auslagenersätze gehandelt habe. Dies ergebe sich insbesondere auch nicht aus den vom Erstbeschwerdeführer vorgelegten Unterlagen über einen in München gegen einen Herrn R geführten Honorarprozeß. Vielmehr stehe auf Grund dieser vom Erstbeschwerdeführer selbst vorgelegten Beweismittel fest, daß er für seine Geschäftsführertätigkeit für die Restaurationsbetriebe Honorar verlangt und auch erhalten habe. Es sei unwahrscheinlich, daß der Erstbeschwerdeführer seine Geschäftsführertätigkeit unentgeltlich ausgeführt habe. Er habe im übrigen nicht einmal den Versuch gemacht, zu beweisen, daß bloße Kostenersätze vorlägen. Die Annahme der belangten Behörde, daß es sich bei den 1967 und 1968 vom Finanzamt versteuerten Beträgen von insgesamt DM 22.000,-- um steuerpflichtige Geschäftsführerbezüge gehandelt habe, sei auch durch das erst nach der Berufungsverhandlung der belangten Behörde vorgelegte Urteil des Landgerichtes München 1 erhärtet, in welchem mehrfach von Honoraransprüchen des Erstbeschwerdeführers die Rede sei.

Insgesamt ergebe sich daher für 1967 nach Abzug von Sonderausgaben ein zu versteuerndes Einkommen der Beschwerdeführer von gerundet S 124.300,-- und eine Einkommensteuer von S 31.883,--.

zu 3.) Einkommensteuerbescheid 1968: Hier seien die Einkünfte des Erstbeschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit (oben lit. a-aa, bb), einerseits auf Grund des Lohnzettels der Pensionsversicherungsanstalt und andererseits auf Grund der zum Einkommensteuerbescheid 1967 angeführten Erwägungen über sein

Geschäftsführerhonorar zutreffend mit S 7.589,-- bzw. DM 10.000,-- angenommen worden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beruhen mit S 1.706,-- auf dem Feststellungsbescheid 1968 betreffend die Hausgemeinschaft Wien 17, P-Gasse 14, und mit S 114,-- auf der Steuererklärung 1968 der Beschwerdeführer selbst.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen der Zweitbeschwerdeführerin sei in Abweichung vom erstinstanzlichen Bescheid von einem Bargeldbestand per 1. Jänner 1968 in der Höhe von S 900.000,-- auszugehen (siehe dazu oben zu 2. lit. a); davon seien als Ausgaben im Jahre 1968 rd. S 565.000,-- für Steuerzahlungen und rd. S 135.000,-- für Lebensaufwand etc. abzuziehen, sodaß sich zum 31. Dezember 1968 ein errechneter (= geschätzter) Geldbestand von S 200.000,-- ergebe. Der durchschnittliche Bestand im Jahre 1968 sei daher mit rd. S 550.000,-- (S 900.000,-- + S 200.000,-- :2) anzunehmen. Angelegt zu 3,5 % ergäben sich somit Einkünfte aus Kapitalvermögen von S 19.250,--, die der Besteuerung zu Grunde zu legen seien.

Auch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes sei zu Recht erfolgt. Die Zweitbeschwerdeführerin habe im Jahre 1968 im Ausland S 30.000,-- verdient, sie sei aber in diesem Jahre noch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, sodaß ihre ausländischen Einkünfte bei Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen gewesen seien.

Insgesamt ergebe sich daraus für 1968 nach Abzug von Sonderausgaben ein zu versteuerndes Einkommen von S 85.088,-- und eine Abgabenschuld, bei einem Steuersatz von 22,7 % sowie nach Abzug geleisteter Lohnsteuer von S 17.575,--.

zu 4.) Einkommensteuerbescheid 1969: Hier kam die belangte Behörde zu dem Ergebnis, daß in diesem Jahre die Einkünfte der Beschwerdeführer, von denen ein Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht vorzunehmen sei, weniger als S 5.000,-- betragen hätten, sodaß die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 93

EStG 1967 nicht vorgelegen seien. Dabei ging die belangte Behörde in Abweichung von den Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes davon aus, daß

a) der oben errechnete Bargeldbestand von S 200.000,-- am 1. Jänner 1969 im Laufe dieses Jahres zur Gänze verbraucht worden sei, sodaß der durchschnittliche Bestand von S 100.000,-- in diesem Jahr an 3,5 % Zinsen nur S 3.500,-- ergeben habe, und

b) ein Spekulationsgewinn aus dem Verkauf der erst 1968 im Zuge einer Versteigerung erworbenen Wohnung in Wien 18, A-Gasse 19, mit Rücksicht auf die mit diesem Geschäft verbundenen Auslagen nicht entstanden sei.

Da die Einkünfte aus Kapitalvermögen von S 3.500,-- und aus Vermietung und Verpachtung im Jahre 1969 von S 1.103,-- die Grenze von S 5.000,-- somit nicht überstiegen hätten, sei für dieses Jahr eine Einkommensteuer nicht festzusetzen.

zu 5.) Vermögensteuer zum 1. Jänner 1968 (Hauptveranlagung): Da nach den Ergebnissen des Berufungsverfahrens am 1. Jänner 1968 die Abzüge für Hypotheken, Darlehensschulden und Einkommensteuerschulden die Summe des vorhandenen Grund- und sonstigen Vermögens der Beschwerdeführer überstiegen habe, ergebe sich in Abweichung vom Bescheid des Finanzamtes ein steuerpflichtiges Vermögen von 0 und demzufolge auch eine Vermögensteuer von 0.

zu 6.) Vermögensteuer zum 1. Jänner 1969: Die Veränderungen gegenüber dem Stand zu 5.) ergäben auch zu diesem Stichtag kein steuerpflichtiges Vermögen und demzufolge auch keine Vermögensteuerpflicht.

Gegen diesen Bescheid der belangten Behörde richten sich die von den beiden Beschwerdeführerin getrennt eingebrachten Beschwerden mit dem übereinstimmenden Antrag, diesen Bescheid insoweit, als damit den Berufungen der Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid 1966 nicht bzw. ihren Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1967 bis 1969 und gegen die Vermögensteuerbescheide zum 1. Jänner 1968 und zum 1. Jänner 1969 nur teilweise Folge gegeben wurde, wegen Gesetzwidrigkeit seines Inhaltes und Verletzung von

Verfahrensvorschriften aufzuheben. Auf die in den Beschwerden und in den weiteren, von den Beschwerdeführern im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstatteten Schriftsätzen enthaltenen Argumente wird im einzelnen in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen sein.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das Begehren der beiden Beschwerden ist auf Aufhebung der von der belangten Behörde als Berufungsinstanz im angefochtenen Bescheid erlassenen Einkommensteuerbescheide 1966 bis 1969 und Vermögensteuerbescheide 1968 und 1969 gerichtet. Gegenstand des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses ist daher nur die Prüfung, ob und inwieweit die Beschwerdeführer durch diese Bescheide in ihren Rechten verletzt wurden. Auf die zahlreichen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren von den Beschwerdeführern erhobenen Einwendungen, die sich nicht auf diese Abgaben und auf diese Besteuerungszeiträume beziehen, ist daher im folgenden ebensowenig einzugehen wie auf jenes Vorbringen, mit dem die Beschwerdeführer auf in den vergangenen Jahren erfolgte Lastschriftanzeigen, Abrechnungen und Exekutionsschritte bzw. Nachsichtsansuchen Bezug nehmen. Den Beschwerden ist ferner nicht zu entnehmen, wodurch sich die Beschwerdeführer - abgesehen von ihren in der Folge zu erörternden allgemeinen, gegen sämtliche bekämpfte Steuerbescheide gerichteten Einwendungen - im besonderen durch die die Einkommensteuer 1969 und die Vermögensteuer 1968 und 1969 betreffenden Entscheidungen in ihren Rechten verletzt erachten, zumal die belangte Behörde in diesen drei Punkten zu dem ohne Zweifel von den Beschwerdeführern erwünschten Ergebnis gelangt ist, daß weder Einkommensteuer noch Vermögensteuer vorzuschreiben ist.

Weder den vorgelegten Akten noch dem Vorbringen der Beschwerdeführer ist zu entnehmen, daß über deren strittige Einkommensteuer 1966 bis 1969 bzw. Vermögensteuer 1968 und 1969 bereits außerhalb des mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens endgültig entschieden und damit die Rechtskraft einer vorangegangenen diesbezüglichen Entscheidung verletzt worden wäre. Abgesehen von der Frage einer allenfalls inzwischen eingetretenen Verjährung und allfälliger durch den Zeitablauf entstandener Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung ist daher die Frage, aus welchem Anlaß und aus wessen Verschulden die von den Beschwerdeführern beklagte Zeitdifferenz zwischen den Besteuerungszeiträumen und der Erlassung der sie betreffenden Steuerbescheide entstanden ist, nicht von entscheidender Bedeutung für die Lösung des Beschwerdefalles. Mit Rücksicht darauf, daß es vor den strittigen Bescheiden für die davon betroffenen Abgaben zu keiner endgültigen behördlichen Entscheidung gekommen ist, kann eine Rechtswidrigkeit darin, daß diese Bescheide, wenn auch erst nach Jahren, ergangen sind, nicht erblickt werden. Gerade die von den Beschwerdeführern wiederholt ins Treffen geführte gesetzliche Pflicht der Abgabenbehörden zur gleichmäßigen Besteuerung aller Abgabepflichtigen läßt deren Vorgangsweise im Beschwerdefall nicht, wie dies die Beschwerdeführer darstellen, als eine gesetzwidrige rückwirkende Bedrängung und Verfolgung, sondern vielmehr als eine wenn auch - aus welchen Gründen immer - späte Erfüllung des den Abgabenbehörden erteilten gesetzlichen Auftrages erkennen. Im übrigen lassen die vorgelegten Verwaltungsakten die Annahme zu, daß es tatsächlich in erster Linie Fragen der Klärung der Zuständigkeit zur Erlassung dieser Steuerbescheide waren, die eine frühere Erledigung hinderten, wobei die Art der Mitwirkung der Beschwerdeführer an der Klärung dieser Fragen einer Beschleunigung nicht immer förderlich war. In diesem Zusammenhang ist noch anzumerken, daß die vom Erstbeschwerdeführer behauptete Bestätigung des Finanzamtes Graz aus dem Jahre 1972, wonach er dort keine Steuerschulden habe, noch vor Erlassung der strittigen Bescheide ausgestellt wurde und daher nicht geeignet ist, deren Rechtswidrigkeit darzutun.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt ferner die Auffassung der belangten Behörde, daß das Finanzamt Baden zur Erlassung der strittigen Bescheide in erster Instanz örtlich zuständig war (§ 55 BAO), sodaß der angefochtene Bescheid auch nicht etwa deshalb mit Rechtswidrigkeit belastet ist, weil die belangte Behörde darin die erstinstanzlichen Steuerbescheide nicht wegen Unzuständigkeit behoben hat. Die Beschwerdeführer haben zu dieser Frage kein Vorbringen erstattet, welches zu einer anderen Beurteilung Anlaß gäbe, sondern unbestritten gelassen, daß beide Ehegatten in Baden über Eigentumswohnungen verfügen, die der Erstbeschwerdeführer ständig, die Zweitbeschwerdeführerin jedenfalls gelegentlich zu Wohnzwecken benützen. Der Verwaltungsgerichtshof vermag daher auch die Bedenken der Beschwerdeführer gegen die Anlegung einer neuen Steuernummer bei dem für sie zuständig gewordenen Finanzamt nicht zu teilen. Die Behauptung, die belangte Behörde habe daraus abgeleitet, daß die Zweitbeschwerdeführerin wegen des Erwerbs einer Eigentumswohnung in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, ist offenkundig unzutreffend und steht im übrigen mit dem hier strittigen Zeitraum von 1966 bis 1969 in keinem Zusammenhang.

Nach § 1 Abs. 1 EStG 1953, der unverändert in das Einkommensteuergesetz 1967 übernommen wurde, sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. Im Beschwerdefall ist unbestritten, daß jedenfalls der Erstbeschwerdeführer von 1966 bis 1969 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war. Hinsichtlich der Zweitbeschwerdeführerin hingegen ist dies nur für das Jahr 1966 unbekämpft geblieben. Während nämlich die Zweitbeschwerdeführerin vorgebracht hat, sie habe bereits seit 1967 im Inland keinen Wohnsitz mehr, hat die belangte Behörde ihre beschränkte Steuerpflicht in Österreich mit Rücksicht auf ihren Aufenthalt und ihre Berufstätigkeit im Fürstentum Liechtenstein bzw. in der Schweiz erst ab dem Jahre 1970 anerkannt, was auch zur Aufhebung der sie betreffenden Steuerbescheide ab diesem Jahr führte. Strittig ist daher, ob die

Zweitbeschwerdeführerin in den Jahren 1967 bis 1969 in Österreich einen Wohnsitz hatte, was nicht nur für deren unbeschränkte Steuerpflicht, sondern auch für die Frage der Zulässigkeit der Zusammenveranlagung der beiden Beschwerdeführer von entscheidender Bedeutung ist.

Nach der ebenfalls für den strittigen Zeitraum unverändert in Geltung gestandenen Bestimmung des § 26 Abs. 1 EStG 1953 bzw. 1967 waren damals Ehegatten, die unbeschränkt steuerpflichtig waren und in dauernder Haushaltsgemeinschaft lebten, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zusammen zu veranlagern; dabei waren ihre Einkünfte zusammenzurechnen. Die genannten Voraussetzungen mußten im Veranlagungszeitraum gleichzeitig mindestens vier Monate bestanden haben. Nach der ursprünglichen Fassung des § 6 Abs. 2 BAO waren solche zusammen zu veranlagende Personen Gesamtschuldner. Diese Bestimmung wurde jedoch mit Wirkung ab dem 1. Jänner 1967 durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1966, Slg. 5318 (BGBl. Nr. 141/1966) aufgehoben. Dies hatte zur Folge, daß zusammenveranlagte Personen gemäß § 26 Abs. 3 und § 27 Abs. 7 EStG 1967 lediglich unechte Gesamtschuldner waren, da im Exekutionsfall eine Auseinanderrechnung der Steuer zu erfolgen hatte und die Einbringung beim einzelnen Steuerschuldner auf den auf ihn entfallenden Teilbetrag zu beschränken war. Auf diese Rechtslage hat bereits die belangte Behörde zutreffend hingewiesen. Die von den Beschwerdeführern zum Thema der Gesamtschuldnerschaft erhobenen Einwendungen sind daher insgesamt nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Erhebungen und Festsetzung der Abgaben darzutun, zumal Gegenstand des angefochtenen Bescheides und damit des vorliegenden Erkenntnisses nur Vorgänge bei der Ermittlung, nicht aber bei ihrer Eintreibung sind.

Der Vollständigkeit halber ist auf die völlig gleichgelagerte im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage zu den Fragen der unbeschränkten Steuerpflicht, der Zusammenveranlagung und der Gesamtschuldnerschaft auf dem Gebiete der Vermögensteuer hinzuweisen.



Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Verbindet das inländische Steuerrecht Rechtsfolgen mit dem Wohnsitz und sind diese nach innerstaatlichem Recht zu beurteilenden Merkmale im Inland erfüllt, dann treten die nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen Rechtsfolgen auch ein, wenn ein Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung kommt; dies gilt auch in Fällen eines Doppelwohnsitzes. Erst in einer zweiten gedanklichen Stufe, nämlich erst bei Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens, genießt der Wohnsitzstaat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen), Vorrang (vgl. Stoll, BAO-Handbuch 1980, S.70). Selbst im Falle des Zutreffens der Behauptung der Beschwerdeführer, die Zweitbeschwerdeführerin habe bereits im Jahre 1967 aus beruflichen Gründen einen Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein begründet, ist daher - wie die belangte Behörde ebenfalls zutreffend betont hat - die Annahme eines inländischen Wohnsitzes der Zweitbeschwerdeführerin bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen geboten, die auch die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland nach sich zieht.

Die belangte Behörde hatte daher zu prüfen, ob die Zweitbeschwerdeführerin von 1967 bis 1969 einen Wohnsitz in Österreich hatte, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen als zu einem allenfalls bereits daneben begründeten ausländischen Wohnsitz bestanden. Diese Prüfung hat die belangte Behörde mit dem oben dargestellten Ergebnis vorgenommen. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, daß die belangte Behörde zu ihrem diesbezüglichen Verfahrensergebnis im Wege eines mangelhaften Verfahrens oder auf Grund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung gekommen wäre.

Nach § 166 BAO kommt in Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen

Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Diese freie Beweiswürdigung der Behörde ist der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof im allgemeinen entzogen, es sei denn, daß die Feststellungen der Behörde etwa auf aktenwidrigen Annahmen, auf den Denkgesetzen widersprechenden Schlußfolgerungen oder auf einer mangelhaften Ermittlung des Sachverhaltes beruhen (vgl. dazu die bei Dopl. Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>2</sup>, S 424 ff, angeführte Judikatur).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde ihren Erwägungen zur Beweiswürdigung ganz allgemein vorangestellt, daß sie den Schriftstücken und sonstigen Ermittlungsergebnissen aus der strittigen Zeit grundsätzlich mehr Glaubwürdigkeit zugemessen hat als den zwar weitschweifigen, aber nicht konkreten Angaben der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren. Diese Überlegung beruht weder auf einer aktenwidrigen Annahme noch widerspricht sie den Denkgesetzen. Mit Rücksicht auf das von der belangten Behörde vor Erlassung des angefochtenen Bescheides durchgeführte umfangreiche Vorhalteverfahren und die Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung kann der Behörde auch nicht mit Recht der Vorwurf einer mangelhaften Sachverhaltsermittlung gemacht werden. Es trifft aber zu, daß gerade die von den Beschwerdeführern selbst aus der strittigen Zeit stammenden Abgabenerklärungen und sonstigen Eingaben im Gegensatz zu dem von den Beschwerdeführern später (im Berufungs- und Beschwerdeverfahren) eingenommenen Standpunkt überaus beweiskräftige Hinweise auf einen damals aufrechten Wohnsitz der Zweitbeschwerdeführerin im Inland enthalten. Die belangte Behörde weist hiezu mit Recht auf die von den Beschwerdeführern stammenden Abgabenerklärungen für die Streitjahre hin, in denen regelmäßig Wr. Neustadt bzw. Graz als (gemeinsamer) Wohnsitz angegeben wurde. Noch überzeugender ist die Tatsache, daß die Beschwerdeführer in den damals eingebrachten Rechtsmitteln

niemals einen ausländischen Wohnsitz der Zweitbeschwerdeführerin bzw. eine Unzulässigkeit der Zusammenveranlagung behauptet haben, sondern vielmehr überaus intensiv bemüht waren, zur Vermeidung des (für 1966 unbestrittenen) Steuerwohnsitzes Wr. Neustadt nachzuweisen, daß sie ihren Wohnsitz nach Graz verlegt hätten, was ja letztlich auch zur Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1967 durch die belangte Behörde am 27. Oktober 1969 mit der Begründung der Unzuständigkeit des Finanzamtes Wr. Neustadt und zu umfangreichen Erwägungen der belangten Behörde zur Zuständigkeitsfrage in ihrem Bescheid vom 11. Dezember 1972 betreffend die Feststellung der Einkünfte der Zweitbeschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb 1966 geführt hat. Diese Erwägungen werden durch die ebenfalls mit den Denkgesetzen nicht im Widerspruch stehende Überlegung gestützt, daß die Zweitbeschwerdeführerin, die in den Jahren 1967 bis 1969 immerhin über den Verkaufserlös aus dem Jahre 1966 verfügen konnte und ihren neuen Beruf im Ausland erst aufbaute, so weit als möglich ihren Wohnsitz mit ihrem betagten Ehemann geteilt haben wird. In den Verwaltungsakten finden sich darüber hinaus vom Erstbeschwerdeführer unterfertigte Haushaltslisten aus den Jahren 1968 und 1970, aus denen sich ebenfalls der gemeinsame Haushalt und damit der Wohnsitz der Zweitbeschwerdeführerin im Inland ergibt. Die Annahme der belangten Behörde, die Zweitbeschwerdeführerin habe nach Aufgabe ihres Betriebes in Wr. Neustadt noch bis zum Ende des Jahres 1969 in Graz einen inländischen Wohnsitz gehabt, ist daher unter Bedachtnahme auf die eigene Darstellung der Beschwerdeführer aus jener Zeit insofern in der Aktenlage gedeckt und schlüssig begründet, als es den Beschwerdeführern trotz umfangreicher Eingaben nicht gelungen ist, die von ihnen nunmehr zur Bekämpfung der ihnen zugekommenen Steuerbescheide aufgestellten abweichenden Behauptungen überzeugend als richtig nachzuweisen. So spricht es nicht etwa für die Glaubwürdigkeit der Darstellung der Beschwerdeführer, wenn sich der Erstbeschwerdeführer in seiner Beschwerde gezwungen sieht, die Bezeichnung von Graz als Steuerwohnsitz der Zweitbeschwerdeführerin als „irrtümlich“ zu korrigieren. Ebenso wenig vermag es zu

überzeugen, wenn die Zweitbeschwerdeführerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entgegen ihren eigenen Behauptungen in den Streitjahren vorbringt, sie habe sich in Graz überhaupt nicht aufgehalten, oder wenn sie trotz des für den Verkauf ihrer Schuhgeschäfte empfangenen Erlöses, der ihr mangels Nachweises einer anderen Verwendung in den Folgejahren Einkünfte aus Kapitalvermögen eingebracht hat, nunmehr behauptet, sie habe ab 1967 in Österreich kein Einkommen gehabt.

Ist die belangte Behörde demnach, ohne das Gesetz zu verletzen, zu dem Ergebnis gelangt, die unbeschränkte Steuerpflicht der Zweitbeschwerdeführerin im Inland sei für die Jahre 1966 bis 1969 zu bejahen, dann war sie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG bzw. des § 11 VStG zur Haushaltsbesteuerung (Zusammenveranlagung) beider Beschwerdeführer in diesem Zeitraum nach dem Gesetz verpflichtet. Auch für die Annahme des Vorliegens einer dauernden Haushaltsgemeinschaft der beiden Beschwerdeführer in den Jahren 1966 bis 1969 konnte die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung weitgehend auf die bereits oben zur Frage des inländischen Wohnsitzes der Zweitbeschwerdeführerin erörterten Umstände hinweisen. Keine der Abgabenerklärungen (§ 161 BAO), Haushaltslisten (§ 118 Abs. 2 BAO) oder sonstigen, insbesondere auch in den damaligen Rechtsmittelverfahren eingebrachten Eingaben der Beschwerdeführer aus der strittigen Zeit, läßt Umstände erkennen, aus denen hervorginge, daß die Beschwerdeführer ihre Lebensführung dauernd getrennt hätten. Daß deren örtlicher Schwerpunkt 1966 (siehe gemeinsame Einkommensteuererklärung, in der die dauernde Haushaltsgemeinschaft der beiden Beschwerdeführer unter der Adresse U-Gasse 4 ausdrücklich behauptet wurde) noch Wr. Neustadt war, wo die Zweitbeschwerdeführerin ihre Schuhgeschäfte betrieb, verkaufte und in der Folge auch als Angestellte der Käuferin betreute, und erst in der Folge Graz, wo der in Pension befindliche Erstbeschwerdeführer seit vielen Jahren eine Wohnung innehatte, ist glaubhaft, sodaß die belangte Behörde auch in diesem Punkt dadurch, daß sie mit den damaligen Behauptungen der Beschwerdeführer übereinstimmende

Sachverhaltsfeststellungen getroffen hat, das Gesetz nicht verletzt hat. Auch die in diesem Zusammenhang im angefochtenen Bescheid enthaltene Annahme, die beiden Beschwerdeführer hätten damals schon mit Rücksicht auf die relativ niederen Pensionsbezüge des Erstbeschwerdeführers gemeinsam gewirtschaftet, der besser verdienende Ehegatte hätte also den anderen an seinen Einkünften partizipieren lassen, ist mit Rücksicht auf die aufrechte Ehe der Beschwerdeführer naheliegend und keinesfalls unsachlich. Eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit läßt sich auch daraus nicht ableiten. Schließlich weist die belangte Behörde zur Frage der Zusammenveranlagung zutreffend auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Oktober 1964, Slg. 4796, hin, wonach auch eine allfällige berufsbedingte längere Abwesenheit eines Ehegatten vom gemeinsamen Wohnsitz allein noch keine Auflösung der dauernden Haushaltsgemeinschaft bedeutet. Für die Zeit ab 1970, als die Zweitbeschwerdeführerin ihre neue Berufstätigkeit im Ausland intensiviert, hat die belangte Behörde ohnehin im Sinne des Vorbringens der Beschwerdeführer eine dauernde Haushaltsgemeinschaft als nicht mehr gegeben angenommen.

Die belangte Behörde ist daher ohne Rechtswidrigkeit zu dem Ergebnis gelangt, daß die Zweitbeschwerdeführerin in den Streitjahren 1966 bis 1969 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und mit dem Erstbeschwerdeführer im Wege der Haushaltsbesteuerung zusammen zu veranlagten war. Zu prüfen ist daher im weiteren, ob entsprechend den Beschwerdebehauptungen bereits vor Festsetzung der strittigen Abgaben Bemessungsverjährung eingetreten war und ob und inwieweit der angefochtene Bescheid allenfalls aus diesem Grunde mit der behaupteten Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Das Recht, Einkommensteuer und Vermögensteuer festzusetzen, verjährt nach § 207 Abs. 2 BAO nach fünf Jahren, wobei die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, bzw. gemäß lit. d dieser Gesetzesstelle in den Fällen des § 200 BAO

(vorläufige Festsetzung der Abgabe) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Nach dem letzten Halbsatz des § 209 Abs. 3 BAO dürfen Abgabensprüche wie die im Beschwerdefall strittigen Einkommensteuer- und Vermögensteuerforderungen nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit ihrer Entstehung (§ 4) fünfzehn Jahre verstrichen sind. Zur Frage der Verjährungsunterbrechung weist die belangte Behörde zutreffend auf die einhellige Lehre und Rechtsprechung hin, wonach diese nur durch Handlungen der sachlich zuständigen Abgabenbehörde eintritt, die auf Feststellung des Abgabensanspruches oder des Abgabepflichtigen gerichtet sind, sofern diese Handlungen aus dem Bereich der Behörde hinaustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sind, sodaß rein innerbehördliche Vorgänge dafür nicht genügen. Hat die Abgabenbehörde, nach außen in Erscheinung tretend, eine Amtshandlung gesetzt, die auf Erfassung eines bestimmten Abgabepflichtigen und Ausforschung des konkreten Sachverhaltes gerichtet ist, dann tritt Unterbrechungswirkung sogar dann ein, wenn diese behördlichen Schritte dem tatsächlichen Abgabepflichtigen nicht zur Kenntnis gelangen. Die Wirkung der Unterbrechung geht auch nicht dadurch verloren, daß etwa ein die Verjährung unterbrechender Bescheid in der Folge wieder aufgehoben wird (vgl. dazu Stoll, aaO. S. 493 f).

Diese Rechtslage besagt keinesfalls, wie dies die Beschwerdeführer immer wieder in polemischer Weise darzustellen versuchen, daß die die Verjährung unterbrechenden Behördenschritte geheim zu bleiben haben und an die Stelle eines gesetzlichen Steuerverfahrens eine „Steuerinquisition“ zu treten hätte. Es wird damit vielmehr nur klargestellt, daß entsprechende Behördenschritte, wenn sie einmal den

inneren Bereich der Behörde verlassen haben, auch dann Unterbrechungswirkung entfalten, wenn sie dem betroffenen Abgabepflichtigen nicht persönlich zukommen.

Im Beschwerdefall sind sämtliche von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid behandelten erstinstanzlichen Bescheide erst im Jahre 1975, also nach Ablauf der jeweiligen Fünfjahresfrist nach § 207 Abs. 2 BAO erlassen worden. Verjährung ist hinsichtlich der strittigen Abgaben daher nur dann nicht eingetreten, wenn durch entsprechende Verfolgungsschritte die Verjährungsfrist auf eine Weise unterbrochen wurde, die deren Ablauf erst frühestens mit Ende des Jahres 1975 eintreten ließ. Die belangte Behörde hat sich bei ihrer Feststellung, daß im Beschwerdefall solche verjährungsunterbrechende Amtshandlungen stattgefunden hätten, allerdings nicht, wie der Erstbeschwerdeführer meint, auf „geheimnisvolle Ermittlungen“, sondern durchwegs auf aktenkundige, weitgehend auch den Beschwerdeführern bekannte Umstände gestützt, die in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausführlich dargestellt wurden.

Die Zweitbeschwerdeführerin meint die von der belangten Behörde „behaupteten Verjährungsunterbrechungen“ deshalb nicht ernst nehmen zu müssen, weil „nicht existierende Steuerforderungen überhaupt nicht verjähren konnten und können“. Der Senat habe „sich leider nicht der Mühe unterzogen, was - ziffernmäßig und ziffernklar - die Bfr. aus dem Jahre 1966 schuldete“. Damit verläßt die Beschwerde den Boden des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes, wonach - wie nur die zuständige Behörde und nicht die Steuerpflichtigen selbst festzustellen hatten - sehr wohl offene Steuerforderungen zu bemessen waren. Abgesehen davon übersieht die Beschwerde in diesem Zusammenhang, daß es für die Frage, wie lange die Abgabenbehörden das Recht (und die Pflicht) haben, bisher nicht bescheidmäßig festgesetzte Abgaben zu bemessen, nicht darauf ankommt, ob und in welcher Höhe solche Abgaben festzusetzen sind. Auf die im angefochtenen Bescheid enthaltenen Ziffern wird im übrigen, soweit diese in den Beschwerden im einzelnen bestritten wurden, noch in der Folge zurückzukommen sein.

Zum Nachweis dafür, daß die Bemessungsverjährung im Beschwerdefall längst eingetreten war, berufen sich die Beschwerdeführer ferner auf einen Aktenvermerk, in welchem die Behörde selbst den Eintritt der Verjährung festgehalten habe. Dabei übersehen die Beschwerdeführer jedoch, daß es der Behörde nicht zukommt, durch Anlegung eines Aktenvermerkes den Eintritt oder Nichteintritt vom Gesetz normierter Rechtsfolgen herbeizuführen. Selbst wenn ein derartiger (in den vorgelegten Akten nicht enthaltener) Aktenvermerk hergestellt worden sein sollte, könnte ihm daher keinesfalls gesetzändernde Kraft zukommen und bliebe die gesetzliche Pflicht der Behörde, unverjährte Abgaben bescheidmäßig zu bemessen, unberührt.

Die belangte Behörde hat die im Beschwerdefall verjährungsunterbrechenden Verfolgungsschritte im angefochtenen Bescheid in völliger Übereinstimmung mit den Akten des Verwaltungsverfahrens dargestellt. Die weitwendigen Beschwerdeausführungen sind demgegenüber nicht geeignet, die Annahme, im Beschwerdefall sei in einer das Gesetz verletzenden Weise der Eintritt der Verjährung nicht als gegeben angenommen worden, zu begründen. Breiten Raum nimmt diesbezüglich in den Beschwerdeausführungen der Umstand ein, daß der vorläufige Einkommensteuerbescheid 1966 im Akt von der Behörde durchgestrichen worden sei. Abgesehen davon, daß diese Durchstreichung bloß als Hinweis auf die diesem Bescheid nachgefolgte, an beide Beschwerdeführer adressierte Berufungsvorentscheidung (§ 276 BAO) zu verstehen ist, bestreiten die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang aber weder die Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides 1966 noch die der diesen ersetzenden Berufungsvorentscheidung, durch die jedenfalls eine Verjährungsunterbrechung betreffend die Einkommensteuer 1966 eingetreten ist. Auf diese Abgabe bezog sich in der Folge aber auch der Bescheid des Finanzamtes Wr. Neustadt vom 20. Jänner 1971 betreffend gesonderte Feststellung von Einkünften der Zweitbeschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb 1966, welcher mit der bereits wiederholt erwähnten Entscheidung der belangten Behörde vom 11. Dezember 1972



abgeändert wurde. Erst mit der Erlassung des zuletzt genannten Bescheides wurde die Unsicherheit hinsichtlich des gemäß § 200 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheides 1966 beseitigt. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie auf Grund der beiden Beschwerdeführern gegenüber eingetretenen Unterbrechung der Bemessungsverjährung (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1976, Zl. 934/75) davon ausgegangen ist, daß die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1966 im Zeitpunkt der Erlassung des bei ihr angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides noch nicht abgelaufen war.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1967 bis 1969 und der Vermögensteuer 1968 und 1969 weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid u.a. auf zahlreiche Erhebungsschritte aus den Jahren 1970 und 1971 hin, durch welche das für die Veranlagung der Beschwerdeführer zuständige Wohnsitzfinanzamt klargestellt werden sollte. Es liegt auf der Hand, daß diese Klärung eine unabdingbare Voraussetzung für die Erlassung der damals noch offenen Einkommensteuer- und Vermögensteuerbescheide für die vorangegangenen Jahre war. Damals lagen auch bereits für sämtliche im vorliegenden Erkenntnis zu behandelnden Abgaben unerledigte, von beiden Beschwerdeführern gemeinsam abgegebene Abgabenerklärungen vor. Da die im angefochtenen Bescheid angeführten diesbezüglichen behördlichen Schritte im Inhalt der vorgelegten Akten Deckung finden und dagegen von den Beschwerdeführern außer der Behauptung ihrer „Nichtigkeit“ konkret nichts vorgebracht wird, erübrigt es sich, darauf im einzelnen neuerlich einzugehen. Die verjährungsunterbrechende Wirkung dieser Amtshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO ist mit Rücksicht darauf, daß sie jedenfalls zur Geltendmachung der offenen Abgabenansprüche unternommen wurden, unabhängig von ihrer Raschheit und Zweckmäßigkeit gegeben. Dem angefochtenen Bescheid haftet daher auch nicht etwa deshalb, weil die belangte Behörde auf Grund dieser Amtshandlungen den Eintritt der Verjährung für die

Einkommensteuer 1967 bis 1969 und für die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1968 und zum 1. Jänner 1969 nicht angenommen hat, Rechtswidrigkeit an.

Im Anschluß an diese Überprüfung des „Allgemeinen Teils“ des angefochtenen Bescheides ist, ausgehend von den hiezu vorgebrachten Beschwerdeausführungen, zu prüfen, ob und inwieweit die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid allenfalls durch unrichtige ziffernmäßige Annahmen im „Besonderen Teil“ oder durch wesentliche Verfahrensverletzungen mit der von den Beschwerdeführern behaupteten Rechtswidrigkeit belastet hat.

Verfahrensmängel werfen die Beschwerdeführer der belangten Behörde ganz allgemein mit der Behauptung vor, die Steuerbescheide seien ohne Ermittlungsverfahren erlassen worden, ein „legales Steuerverfahren“ sei unterblieben. Dieser Vorwurf trifft für das von der belangten Behörde vor Erlassung der angefochtenen Berufungsentscheidung durchgeführte Verfahren nach der Aktenlage nicht zu. Die belangte Behörde hat vielmehr den Beschwerdeführern in einem umfangreichen Vorhalteverfahren sowie in einer ausgedehnten mündlichen Berufungsverhandlung reichlich Gelegenheit zur Beweisführung und zur Stellungnahme geboten. Zu einem nicht unerheblichen Teil ist die belangte Behörde ja auf Grund ihrer Ermittlungen zu dem von den Beschwerdeführern in ihren Berufungen angestrebten Ergebnis gelangt. Aber auch insoweit, als sie den Berufungen nicht Folge gegeben hat, ist die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausführlich auf die von den Beschwerdeführern aufgestellten Behauptungen und vorgelegten Beweismittel eingegangen. Dies trifft insbesondere auch auf die in der Folge zu erörternden Fragen der Höhe und der Verwendung des Verkaufserlöses der Zweitbeschwerdeführerin aus der Veräußerung ihrer Schuhgeschäfte in Wr. Neustadt und auf die Frage der vom Erstbeschwerdeführer in den Jahren 1967 und 1968 aus München bezogenen, von der belangten Behörde als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit qualifizierten DM-Beträge von insgesamt DM 22.000,-- zu, deren Erörterung ein Großteil der mündlichen Berufungsverhandlung gewidmet war. Der Verwaltungsgerichtshof

vermag daher auch in diesem Zusammenhang keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erkennen.

Abgesehen von den beiden im letzten Absatz erwähnten Fragenkomplexen des Verkaufserlöses und der DM-Beträge bringen die Beschwerdeführer zu den im angefochtenen Bescheid der Errechnung der Abgabenbeträge angenommenen Einkünften weder dem Grunde nach der Höhe nach konkrete Einwendungen vor. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nach der Aktenlage diesbezüglich zu keinen Bedenken veranlaßt, sodaß diese Beträge hier nicht neuerlich zu erörtern sind. Fast ausnahmslos beruhen diese Beträge übrigens auf den eigenen Steuererklärungen der Beschwerdeführer sowie auf den von der Pensionsversicherungsanstalt ausgestellten Lohnzetteln.

Die belangte Behörde bezieht sich mit Rücksicht auf ihren in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 11. Dezember 1972, mit dem die Einkünfte der Zweitbeschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb für 1966 einschließlich des Veräußerungsgewinnes gesondert festgestellt wurden, zu Recht auf § 192 BAO, der vorsieht, daß in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden selbst dann zugrunde zu legen sind, wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die dem bekämpften endgültigen Einkommensteuerbescheid 1966 aus dieser Einkunftsart zugrundegelegten Beträge waren somit nach dem Gesetz zwingend in diesem Abgabenbescheid anzusetzen. Die Beschwerdeführer sind dazu auf § 252 BAO zu verweisen, wonach ein Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, daß die in einem Feststellungsbescheid getroffenen, dem Abgabenbescheid zugrundeliegenden Entscheidungen unzutreffend seien. Wenn daher der Erstbeschwerdeführer in seiner Beschwerde meint, es handle sich bei dieser Feststellung „um eine bloße Behauptung, die in eine Tatsache umgewichtet werden soll“, dann verkennt er die Rechtslage. Ebenso unzutreffend ist die Behauptung des Erstbeschwerdeführers, die belangte Behörde sei von der

unzulässigen Vorstellung ausgegangen, daß ihm an der Firma der Zweitbeschwerdeführerin „jemals ein wie immer Namen habender Rechtsanspruch gebührte“ die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden vielmehr ebenso wie die in den Folgejahren ermittelten Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Verzinsung des jeweils vorhandenen Erlösrestes ausschließlich als solche der Zweitbeschwerdeführerin festgestellt, die allerdings nach § 26 Abs. 1 EStG in den Streitjahren mit dem Erstbeschwerdeführer zusammen zu veranlagten war. Schließlich geht aber auch die in der Beschwerde des Erstbeschwerdeführers aufgestellte Behauptung, man habe „den Verkaufserlös rechtswidrig in einen gewerbesteuerlichen Gewinn umfunktioniert, gleichzeitig den Veräußerungsgewinn besteuert und den Verkaufserlös neuerlich gewerbe- und einkommensteuerlich belastet“ und sei damit „vom Rechtsstaat weg zur Vermögensbeschlagnahme, zur Expropriation“ gegangen, an der Rechtslage vorbei. Bereits nach dem für 1966 anzuwendenden § 16 EStG 1953 gehörten nämlich auch Gewinne aus der Veräußerung des Betriebes zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb; dieser Gewinn wurde ferner nur im Jahr der Veräußerung und nicht mehrfach besteuert, da die in den Folgejahren der Besteuerung unterzogenen Einkünfte der Zweitbeschwerdeführerin aus Kapitalvermögen nicht vom Verkaufserlös, sondern nur von den Zinsen des jeweils vorhandenen (allerdings aus dem Verkauf stammenden) Geldbestandes ermittelt wurden. Eine Festsetzung von Gewerbesteuer für den Veräußerungsgewinn ist aus den Akten des Verwaltungsverfahrens nicht erkennbar und war auch nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides.

Bei der Ermittlung dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen ging die belangte Behörde, die gerade diesen Punkt in der mündlichen Berufungsverhandlung ausführlich zur Erörterung gebracht hatte, von einem Barrest aus der Veräußerung in der Höhe von S 4,300.000,-- aus (der in beiden Beschwerden als zutreffend zugestanden wird), von dem sie zum 1. Jänner 1967 die von den Beschwerdeführern behaupteten Ausgaben 1966 in der Gesamthöhe von S 2,380.000,-- in Abzug brachte. Die Annahme der belangten Behörde, daß der Geldbestand zum 1. Jänner 1967 somit

aufgerundet S 2,000.000,-- betragen habe, geht daher auf die eigenen Angaben der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren und eine - mit Rücksicht auf das Fehlen von Belegen statthafte, in den Beschwerden auch gar nicht gesondert bekämpfte - schätzungsweise Aufrundung zurück. Auch hinsichtlich der im Jahre 1967 gemachten Ausgaben von rund S 1,000.000,-- und der Annahme, daß der sich daraus ergebende durchschnittliche Geldbestand von S 900.000,-- auf einem Sparbuch jederzeit abhebbar zu nur 3,5 % angelegt war, konnte sich die Behörde auf die eigenen Angaben der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren beziehen. Dasselbe Bild ergibt die Berechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahre 1968, wobei die belangte Behörde gemäß den Angaben in der Berufungsverhandlung rund S 700.000,-- an Ausgaben für Steuerzahlungen, Lebensaufwand etc. anerkannte und daher zu einem Durchschnittsbestand von nur mehr S 200.000,-- gelangte. Mit der Behauptung in ihrer Beschwerde, das vom Finanzamt der Zweitbeschwerdeführerin zugeschätzte Barvermögen habe nie zu 3,5 % angelegt und verzinst werden können, weil dieses Vermögen, wie der Senat selbst einräume, überhaupt nicht angelegt, sondern vielmehr durch Verbindlichkeiten konsumiert worden sei, weicht die Zweitbeschwerdeführerin somit ebenso von dem im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhalt ab wie der Erstbeschwerdeführer, wenn er im Wege unzulässiger Neuerungen (§ 41 VwGG 1965) in seiner Beschwerde weitere von der Zweitbeschwerdeführerin getragene Aufwendungen behauptet und vorbringt, die Zweitbeschwerdeführerin habe ab 1967 im Inland überhaupt keine Einkünfte mehr erzielt. Der Verwaltungsgerichtshof vermag auch nicht zu erkennen, inwiefern die belangte Behörde „den in den Rechtsschriften der Beschwerdeführer immer wieder aufgemachten Verwendungsnachweis des von ihr erzielten Kaufpreises nicht bestritten“ habe, darüber aber „hinweggegangen“ sei. Die Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 16. Oktober 1979, die in den Beschwerden bezeichneterweise keine Erwähnung findet, belegt das Gegenteil.

In der Frage der in den Jahren 1967 und 1968 - unbestrittenermaßen - dem Erstbeschwerdeführer zugeflossenen Beträge von insgesamt DM 22.000,-- konnte

die belangte Behörde nach den in den Akten befindlichen Unterlagen und auf Grund des dazu vom Erstbeschwerdeführer erstatteten Vorbringens davon ausgehen, daß er tatsächlich eine jahrelange Geschäftsführertätigkeit für die R GesmbH betreffend das Praterrestaurant „X“ ausgeübt hat und diesbezüglich mit dem Restaurateur R in München in Verbindung stand, von welchem die strittigen Zahlungen stammten. Der Erstbeschwerdeführer hat dazu im Verwaltungsverfahren behauptet (aber nie belegt), daß es sich um bloße Barauslagenersätze gehandelt habe. In der mündlichen Berufungsverhandlung gab er zu diesen Eingängen an, er habe diesen entsprechende Wert in Österreich in Schilling ausgelegt und sie seien ihm in München gutgeschrieben worden; zum Beweis dafür berufe er sich auf seine Prozeßführung gegen R. In seiner Beschwerde führt der Erstbeschwerdeführer dazu aus, er habe für diese Tätigkeit keinen Honoraranspruch gehabt, diese Zahlungen in Honorarzahungen an ihn umzutexten, sei einfach unwahr. Es habe sich vielmehr um „Überweisungen im Interesse von R“ gehandelt. Es sei auch „charakteristisch, daß eine Beauftragung ex 1964/65 im Jahre 1980 inkassiert werden soll“ und 16 Jahre zurückliegende Tatbestände „implicit als praktisch unverjährbar“ hingestellt würden.

Die belangte Behörde hat auf Grund der ihr vorgelegenen Ermittlungsergebnisse die Auffassung des Finanzamtes geteilt, daß es sich bei diesen dem Erstbeschwerdeführer zugeflossenen DM-Beträgen um Geschäftsführerhonorar gehandelt hat. Der Verwaltungsgerichtshof kann auch in diesem Punkt nicht finden, daß die belangte Behörde zu diesem Beweisergebnis auf Grund von aktenwidrigen oder den Denkgesetzen widersprechenden Annahmen oder auf Grund eines unzureichenden Ermittlungsverfahrens gelangt wäre ( § 167 Abs. 2 BAO) und dadurch den angefochtenen Bescheid in diesem Teilbereich mit Rechtswidrigkeit belastet hätte. Steht nämlich einerseits fest, daß der Erstbeschwerdeführer eine Geschäftsführertätigkeit geleistet, andererseits in diesem Zusammenhang runde Beträge erhalten hat, dann ist die Schlußfolgerung einer Honorierung seiner Tätigkeit durchaus naheliegend, insbesondere dann, wenn die von ihm behauptete anderweitige Zweckwidmung dieser Zahlungen nicht nachgewiesen werden kann.

Durchaus einleuchtend weist die belangte Behörde hiezu im angefochtenen Bescheid darauf hin, daß aus dem einzigen hiezu angebotenen Beweismittel, nämlich den Unterlagen aus einer Prozeßführung gegen R, keinesfalls die Richtigkeit seiner Darstellung, wohl aber der Umstand hervorgeht, daß der Erstbeschwerdeführer von R jedenfalls „Honorarleistungen“ gefordert hat, wobei nach einer im Urteil des Landgerichtes München erwähnten Vereinbarung aus dem Jahre 1970 der Erstbeschwerdeführer für seine zurückliegende Geschäftsführertätigkeit keine Honoraransprüche mehr haben sollte.

Die belangte Behörde ist daher auch insofern nicht rechtswidrig vorgegangen, als sie die dem Erstbeschwerdeführer in den Jahren 1967 und 1968 zugeflossenen DM-Beträge unter die zu versteuernden Einkünfte einreichte und bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigte.

Die beiden Beschwerden erweisen sich somit insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen waren.

Die Entscheidung über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47, 48 Abs. 2 lit. a und b, 53 und 59 VwGG 1965 in Verbindung mit Art. I B Z. 4 und 5 sowie Art. III Abs. 2 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221/1981.

W i e n , am 29. September 1982