

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/30 99/15/0156

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.10.2003

## **Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

EStG 1988 §23 Z2;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des E in W, Deutschland, und der M in B, vertreten durch Dr. Wolfgang Hirsch und Dr. Ursula Leissing, Rechtsanwälte in 6900 Bregenz, Rathausstraße 33, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 21. Mai 1999, RV 601/1-V6/98, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 1990 und 1995 sowie Gewerbesteuer 1990 bis 1993, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der Erstbeschwerdeführer besaß in Deutschland ein Maschinenbauunternehmen zur Verwertung seiner zahlreichen Erfindungen, über dessen Vermögen 1983 der Konkurs eröffnet wurde. Da der Erstbeschwerdeführer mit gefälschten Bilanzen Kredite erschlichen hatte, wurde er zu einer mehrjährigen Freiheitsstrafe verurteilt.

Ab 1989 baute der Erstbeschwerdeführer die C AG und die C Anstalt, beide mit Sitz in Liechtenstein, auf und ließ auf Namen letzterer ein Patent für einen berührungslosen Wasserhahn ohne externe Stromzufuhr anmelden. Unter dem Markennamen "Dinomat" wurde jedoch ein anderer berührungsloser Wasserhahn produziert und vertrieben. Dieser erforderte jedoch eine externe Stromzufuhr und funktionierte nicht fehlerfrei.

Ende 1992 initiierte der Erstbeschwerdeführer die Gründung der ÖPF AG mit Sitz in Luxemburg, wobei er nach außen nicht in Erscheinung trat. Im April 1993 kaufte die ÖPF AG von der C Anstalt um DM 25 Mio die in Deutschland bestehenden gewerblichen Schutzrechte für den "Dinomaten". Der Kaufpreis wurde zunächst gestundet. Im Februar 1994 wurde das Gesellschaftskapital der C Anstalt um DM 20 Mio auf DM 25 Mio erhöht. Anschließend wurden der C Anstalt für die gewerblichen Schutzrechte Aktien im Nennwert von DM 20 Mio überlassen, die verkauft werden sollten.

Den Vertrieb dieser Aktien übernahm die D AG in Liechtenstein, welche ebenfalls vom Erstbeschwerdeführer beherrscht wurde. Als deren Vertreter trat Norbert N, der auch Verwaltungsrat bei der ÖPF AG war, auf. Als Verwaltungsrat der D AG fungierte Andre K, der ebenfalls Verwaltungsrat der ÖPF AG war. Es wurden auch andere Unternehmen in den Vertrieb eingeschalten, beispielsweise die F AG, deren Gesellschafter der Erstbeschwerdeführer und Norbert N waren. Diese übernahm die erstmalige Vorstellung der Aktien beim Publikum. Um die Vermarktungschancen der Aktien zu verbessern, wurde anhand des Jahresabschlusses der ÖPF AG für 1993 eine Broschüre mit wahrheitswidrigen Angaben herausgegeben, in welcher die technischen Mängel des Produktes und die geringen Umsatzzahlen verschwiegen wurden. Es gelang, eine Vielzahl von Anlegern zu veranlassen, Aktien der ÖPF AG zu erwerben.

Die Zweitbeschwerdeführerin ist die Lebensgefährtin des Erstbeschwerdeführers. Anfang der 90er-Jahre gab sie ihre Tätigkeit als kaufmännische Angestellte bei einem Schweizer Unternehmen auf. Sie mietete ab 1987 ein Ferienhaus in Schruns. Im Februar 1990 erwarb sie eine Eigentumswohnung in Bregenz, 1992 einen Pkw und 1995 eine Segeljacht.

Im Februar 1993 langte bei der Sicherheitsdirektion für Vorarlberg eine anonyme Anzeige ein, in welcher angegeben wurde, der Erstbeschwerdeführer, wohnhaft bei der Zweitbeschwerdeführerin in Bregenz und gemeldet in Campione, habe in den vergangenen drei Jahren eine erhebliche Anzahl von Personen um DM 3 bis 4 Mio geschädigt. Dies sei über diverse Unternehmen in Liechtenstein (zB F AG, D AG, C Anstalt, C AG, alle in Vaduz) geschehen. Die Verwaltungsräte dieser Unternehmen seien Anwälte der Treuhandbüros Dr. B und Arno S. Derzeit betreibe der Erstbeschwerdeführer die Installation eines Patentfonds in Luxemburg, um mit gefälschten oder zumindest weit überholten Patentbewertungsgutachten neues Kapital von risikofreudigen Anlegern zu erhalten, das dann durch diverse Transaktionen für eigene Interessen missbraucht werden könne.

Diese Angaben wurden durch eine ebenfalls im Februar 1993 beim Finanzamt Feldkirch erstattete Anzeige des Bernd K, welcher für den Erstbeschwerdeführer gelegentlich Auftragsarbeiten erledigt hatte, im Wesentlichen bestätigt. Überdies wurde ausgeführt, der Erstbeschwerdeführer habe seit mindestens zwei Jahren die Geschäfte von seinem Wohnsitz in Bregenz aus geführt. Die Wohnung sei von der Funktion her ein Büro und weise auch einen Fax-, zwei Telefonanschlüsse, einen Kopierer, einen Personalcomputer usw auf. Der Erstbeschwerdeführer finde immer wieder Anleger oder Investoren, die für Pseudolizenzen, Pseudovertriebsrechte oder Pseudoproduktionsrechte Geld bereit stellten. Diese Gelder würden in die vom Erstbeschwerdeführer gegründeten Firmen fließen, in welche dieser "astronomisch überbewertete" Patentrechte oder Lizizen eingebbracht habe. Die Gelder der Anleger würde der Erstbeschwerdeführer schließlich in eigene Kanäle leiten. Die Unternehmen bestünden nach Abzug der vorhanden gewesenen Gelder nur als reine "Firmenmäntel", die zahlungsunfähig seien.

Das Landesgericht Feldkirch erließ im Juni 1995 wegen des Verdachtes des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung in der Strafsache der Beschwerdeführer einen Hausdurchsuchungsbefehl sowie einen Bankerhebungsauftrag, gerichtet an die Bank Austria, Zweigstelle Dornbirn, betreffend alle bestehenden bzw mittlerweile gelöschten Konten, Safes, Depots, Kreditakten und sonstige Aufzeichnungen betreffend oder lautend auf die Beschwerdeführer und die mit ihnen in Verbindung stehenden Domizilgesellschaften und alle anderen Konten, für welche die Beschwerdeführer zeichnungsberechtigt waren. Über Rechtshilfeersuchen des leitenden Oberstaatsanwaltes beim Landgericht München I erließ das Bezirksgericht Bregenz einen Durchsuchungs- und Beschlagnahmebefehl hinsichtlich der Wohn-/Geschäftsräume des Erstbeschwerdeführers in Bregenz. Gleichzeitig erfolgten Hausdurchsuchungen in Wien, in der Schweiz, in Liechtenstein, Luxemburg und Deutschland. Weitere Hausdurchsuchungen fanden im Jachthafen in Bregenz, im Ferienhaus in Schruns sowie in den Fahrzeugen der Beschuldigten statt. Im Jänner 1996 wurden weitere Bankerhebungsaufträge betreffend die Sparkasse Feldkirch, die Hypo Bank und die Raiffeisenbank in Schruns erteilt.

Aufbauend auf die während der Hausdurchsuchungen und Bankerhebungen beschlagnahmten Unterlagen führte das Finanzamt Bregenz eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 99 Abs 2 FinStrG durch. Dabei stellte der Prüfer ua fest, die Beschwerdeführer, die im Streitzeitraum steuerlich nicht erfasst gewesen seien, seien in Form einer GesBR auf dem Gebiet der Finanzierung, Vertrieb von Produkten, Entwicklung und Forschung, An- und Verkauf von Patenten etc tätig gewesen. Dabei hätten sie sich der in den Anzeigen genannten Domizilgesellschaften bedient. Laut "Beistatut" der Stiftung WF habe der Erstbeschwerdeführer 1994 sieben Unternehmen, darunter auch die ÖPF AG, in diese Holding eingebbracht. Die Zweitbeschwerdeführerin, die bei der Gebietskrankenkasse selbst versichert gewesen sei, habe dem Erstbeschwerdeführer Büroräumlichkeiten samt Infrastruktur zur Verfügung gestellt, hinsichtlich der meisten Konten über Bankvollmachten verfügt, den Erstbeschwerdeführer während seiner Auslandsaufenthalte vertreten und

teilweise den Schriftverkehr für ihn erledigt.

Zur Gewinnermittlung zog der Prüfer die Geldzuflüsse auf namentlich genannte Konten der Hypo Bank, Sparkasse Feldkirch, Bank Austria und Konten der Stiftung WF bei der Sparkasse Feldkirch sowie Zahlungen von rund S 45 Mio an die D AG und von CHF 100.000 an die C Anstalt heran. Weiters wurde der Wert von Edelsteinen, die anlässlich einer Bankermittlung in einem Depot aufgefunden wurden, sowie der Wert der Segeljacht und des Pkw der Zweitbeschwerdeführerin hinzugerechnet. Nach der Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 30 % wurden 40 % der auf diese Weise ermittelten Einnahmen als Betriebsausgaben in Abzug gebracht und der sich daraus ergebende Gewinn den Beschwerdeführern je zur Hälfte zugerechnet.

Weiters stellte der Prüfer fest, es seien ihm auf Grund von Beschlagnahmen durch Ermittlungsbehörden ausländischer Staaten, mit denen kein Rechtshilfevertrag in Steuersachen bestehe, nicht alle Unterlagen zur Verfügung gestanden. Da sich diese Unterlagen auf den Umfang der Steuerpflicht auswirken könnten, seien die Bescheide vorläufig zu erlassen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ an die GesBR gerichtete vorläufige Bescheide zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1990 bis 1995 sowie Gewerbesteuer für 1990 bis 1993.

Die Beschwerdeführer erhoben Berufung. Sie wandten sich im Wesentlichen gegen die Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer sowie gegen das Schätzungsergebnis.

Mit Urteil des Landesgerichtes München I vom 28. April 1998 wurde der Erstbeschwerdeführer, der ein umfassendes Geständnis abgelegt hatte, wegen gemeinschaftlichen Betruges in 124 Fällen für schuldig erkannt und zu einer mehrjährigen Freiheitsstrafe verurteilt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insofern stattgegeben, als die Aufteilung der Gewinne im Ausmaß von 82 % für den Erstbeschwerdeführer und 18 % für die Zweitbeschwerdeführerin vorgenommen wurde. Weiters wurden die Bescheide für endgültig erklärt.

In der Begründung wurde ausgeführt, die Beschwerdeführer hätten seit 1990 von Schruns und Bregenz aus mit dem Ziel, durch Verkauf praktisch wertloser Patente, Muster oder Aktien "Kasse zu machen", agiert. Die ursprünglich gemeinsame Darlehensschuld gegenüber der Hypo Bank für die Eigentumswohnung in Bregenz habe die D AG im März 1995 mittels Scheck beglichen. Das Darlehensverhältnis mit der D AG sei jedoch nicht unter ähnlichen Bedingungen wie mit der Hypo Bank eingegangen worden, die einen Bürgen und ein grundbücherliches Pfandrecht verlangt habe. Für die D AG hingegen hätten Bonitätserwägungen keine Rolle gespielt. Es sei mit der Darlehenseinräumung durch die D AG beabsichtigt worden, den Beschwerdeführern eine kostengünstige Wohnmöglichkeit in Bregenz zu verschaffen. Obwohl die Zweitbeschwerdeführerin zivilrechtliche Alleineigentümerin gewesen sei, habe in wirtschaftlicher Hinsicht der Erstbeschwerdeführer - in Übereinstimmung mit seiner Partnerin - ebenfalls Eigentum erlangt. Er habe sich um die Anschaffung des Objektes bemüht, die Möbel erworben und sich um die Finanzierung gekümmert.

Die Zweitbeschwerdeführerin sei in die geschäftlichen Aktivitäten des Erstbeschwerdeführers vollständig eingebunden gewesen und habe ihm als unbescholtene Bürgerin eine gewisse Tarnung verschafft. Sie hätte seine Zielsetzungen gekannt, sei mit seinen nächsten Schritten vertraut gewesen und habe deshalb auf der ihr zugeschriebenen Ebene weitgehend selbstständig agieren können. Während der Erstbeschwerdeführer "strategisch" gedacht und operiert habe, habe er sämtliche Routinearbeiten seiner Lebensgefährtin überlassen, um sich selbst zu entlasten. Dies habe seinen "Geschäftspartnern" ermöglicht, während seiner Abwesenheiten mit einer informierten Vertreterin in Kontakt zu treten. Das Verwenden des Wortes "Wir" in der Korrespondenz (etwa gegenüber Dr. J, für den die Zweitbeschwerdeführerin im Zusammenhang mit Geschäften in Jugoslawien auch ein Schreiben verfasst habe) unterstreiche dies. Damit hätten sie nach außen ihr gemeinsames Wirken zu erkennen gegeben. Es sei den Geschäftspartnern signalisiert worden, dass die Zweitbeschwerdeführerin das Vertrauen des Erstbeschwerdeführers besessen habe und dazu bestimmt gewesen sei, den Kommunikationsfluss zwischen den Beteiligten aufrecht zu erhalten. Wenn auch in einzelnen Schriftstücken die Zweitbeschwerdeführerin in der "Ich-Form" in Erscheinung getreten sei, habe sie die meisten jedoch mit den Zusätzen "i.A." und "nach Diktat verreist" verfasst. Ihre Tätigkeit habe sich nicht auf eine gelegentliche Mithilfe aus reiner Gefälligkeit, analog den ehrenrechtlichen Verhältnissen beschränkt. Sie sei auch in Angelegenheiten der F AG aufgetreten, wobei sie weder Gesellschafterin noch Arbeitnehmerin gewesen sei. Ihr Aufgabenbereich sei vielfältig gewesen und habe sich keineswegs auf den "Job einer gewöhnlichen Sekretärin"

beschränkt. Dass sie in einer Patenturkunde als Erfinderin aufscheine, zeige, wie vielfältig ihre Funktion gewesen sei. Selbstverständlich habe sie die Führungs- bzw Leitungsfunktion des Erstbeschwerdeführers anerkannt, weil dieser das "Know-how" eingebracht habe. Sie habe Kenntnisse von diffizilen "geschäftlichen" Vorgängen besessen, wie ein Schreiben des im Firmengeflecht ua für Vertrieb und Finanzen zuständigen Dr. P vom 10. November 1994 exemplarisch aufzeige, wonach dieser die darin erwähnten Angelegenheiten zuvor mit der Zweitbeschwerdeführerin besprochen gehabt habe. Aus einem weiteren Schreiben des Beschwerdeführers vom 17. Oktober 1994 ergebe sich, dass die Zweitbeschwerdeführerin berechtigt gewesen sei, Dr. P anzuweisen, über ein Konto der D AG zu verfügen bzw gegen Verrechnung eines Tagsatzes von DM 500 zuzüglich Spesen tätig zu werden. Eine von der Bank Austria 1991 eingeholte Auskunft über die Beschwerdeführer besage auch, dass die Zweitbeschwerdeführerin mittätig sei, wobei Außenstehende einen näheren Einblick in die Geschäftstätigkeiten und Einkommensverhältnisse nicht gewinnen könnten. Hätte die Zweitbeschwerdeführerin nicht mitgewirkt, wäre der Erstbeschwerdeführer gezwungen gewesen, eine(n) andere(n) Partner(in) zu suchen oder sein Betätigungsfeld zu reduzieren bzw wesentlich längere Zeiträume bei der Umsetzung seiner Vorhaben in Kauf zu nehmen.

Die Beschwerdeführer hätten über gemeinsame Konten bei der Bank Austria (ein DM- und ein Schilling-Konto) verfügt, welche im Juli 1993 aufgelöst worden seien. Die Zweitbeschwerdeführerin habe auch einmal von Dr. P einen Scheck über DM 260.000 sowie diverse Aktien in Empfang genommen. Die F AG habe auch bei der Raiffeisenbank Rüthi-Lienz ein Konto unterhalten, dessen Zustellungsbevollmächtigte die Zweitbeschwerdeführerin gewesen sei. Bei derselben Bank habe die Zweitbeschwerdeführerin ein Fremdwährungskonto (DM) und der Erstbeschwerdeführer ein Privatkonto besessen. Weiters gebe es für den gemeinsamen Ankauf der Wohnung in Bregenz ein Darlehenskonto lautend auf den Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin bei der Hypo Bank. Die Zeichnungsrechte der Zweitbeschwerdeführerin hätten sich auf Konten bei der Hypo Bank, der Bank Austria und der Sparkasse Feldkirch erstreckt. Über diese Konten seien Millionenbeträge in den Verfügungsbereich der Beschwerdeführer geflossen. Dabei sei es ohne Belang, ob die Zweitbeschwerdeführerin auch über Konten der D AG (oder anderer Gesellschaften des Firmengeflechts des Erstbeschwerdeführers) zeichnungsberechtigt gewesen sei. Bei der Bank Austria habe ein Konto lautend auf den Erstbeschwerdeführer oder die Zweitbeschwerdeführerin bestanden. Für dieses Konto habe die Zweitbeschwerdeführerin eine Einzelzeichnungsberechtigung besessen. Wenn vorgebracht worden sei, dass die gemeinsame Kontenbezeichnung auf einen Irrtum des früheren Direktors dieser Bank zurückzuführen sei, so habe dies die Zweitbeschwerdeführerin nicht daran gehindert, ihre Zeichnungsrechte fortlaufend auszuüben. Die Beschwerdeführer hätten auch nie eine Richtigstellung begehrte. Entscheidend sei nicht, ob die Zweitbeschwerdeführerin über sämtliche Konten des Erstbeschwerdeführers oder seiner Dozimilgesellschaften Zeichnungs- oder Verfügungsrechte besessen habe, sondern ob sie gewollt und organisiert bedeutende Beiträge dazu geleistet habe, sich und ihrem Partner Einkünfte zu verschaffen. Auf Grund ihres gegenseitigen Vertrauensverhältnisses habe es keines schriftlichen Vertrages über die Gründung einer GesBR bedurft.

Das Risiko, das sie im Verhältnis zu ihrer nichtselbstständigen Beschäftigung in der Schweiz eingegangen sei, habe sich die Zweitbeschwerdeführerin durch höhere (gewerbliche) Einkünfte abgelten lassen. Mangels Mitwirkung der Beschwerdeführer könne der Gewinnverteilungsschlüssel nur im Schätzungswege ermittelt werden. Einer Aufstellung der (geplanten) F GmbH, Schruns, lasse sich entnehmen, dass 45 % des Stammkapitals auf den Erstbeschwerdeführer, 45 % auf "Geldgeber" und 10 % auf die Zweitbeschwerdeführerin entfielen. Letztere hätte als Geschäftsführerin DM 800 und der Erstbeschwerdeführer als Berater DM 2.000 erhalten sollen. Die Verteilung des Stammkapitals und die Entlohnung der Beschwerdeführer sei ein gewichtiges Indiz für den tatsächlich beabsichtigten Gewinnverteilungsschlüssel. Der in der Aufstellung betreffend die F GmbH genannte Aufteilungsschlüssel hätte dem Willen der Beschwerdeführer entsprochen. Würden die Kapitalanteile der Beschwerdeführer von zusammen 55 % für sich betrachtet, also die 45 % Stammanteile der "Geldgeber" ausgeklammert, so würden auf den Erstbeschwerdeführer 82 % und auf die Zweitbeschwerdeführerin 18 % entfallen. Zweifellos sei der Erstbeschwerdeführer als Kopf des Firmengeflechts anzusehen. Er wäre wohl kaum bereit gewesen, die Hälfte der erzielten "Einkünfte" seiner Lebensgefährtin zu überlassen. Die Zweitbeschwerdeführerin wäre alleine kaum in der Lage gewesen, die vom Erstbeschwerdeführer inszenierten "Geschäfte" umzusetzen. Sie sei gleichsam Juniorpartnerin gewesen. Daher würden im Schätzungswege 82 % der zu verteilenden Einkünfte dem Erstbeschwerdeführer und 18 % der Zweitbeschwerdeführerin zugewiesen. Dass die Teilung der Früchte ihres gemeinsamen Handelns dem Willen der Beschwerdeführer entsprochen habe, erschließe sich aus der wiederholten Verwendung des Plurals in diversen Urkunden, der vom Erstbeschwerdeführer angefertigten Aufstellung der F GmbH sowie der Einräumung des Darlehens

an die Zweitbeschwerdeführerin durch die D AG.

Von den Beschwerdeführern vorgelegte Bestätigungen der Verwaltungsräte Arno S und Kurt B, wonach die Zweitbeschwerdeführerin in den von ihnen vertretenen Gesellschaften weder direkt noch indirekt beteiligt sei, keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet habe und auch über keine Weisungsrechte verfügt habe, seien nicht von Bedeutung, weil das Finanzamt einen diesbezüglichen Sachverhalt nie festgestellt habe. Es erübrige sich daher die Einvernahme der beiden Zeugen.

Wenn aus einem Schriftstück hervorgehe, für den Fall des Ausscheidens des Erstbeschwerdeführers gehe die "Firmenführung" auf dessen Bruder (bezogen auf die Domizilgesellschaften) über und nicht auf die Zweitbeschwerdeführerin, so sei dies darin begründet, dass die gemeinsamen Betätigungsfelder der Beschwerdeführer 1990 erst angelaufen gewesen wären und die beiden gemeinsam außerhalb dieser Domizilgesellschaften agiert hätten.

Der Erstbeschwerdeführer habe in Übereinstimmung mit seiner Partnerin sich nicht mit der Rolle eines bloßen Aktionärs der von ihm beherrschten oder mitbeeinflussten Gesellschaft begnügt (vgl. hiezu den Betriebsprüfungsbericht bzw. das Urteil des Landesgerichtes München I). Sie seien zB mit Hilfe von im Wohnungsbüro in Bregenz vorhanden gewesenen EDV-Vordrucken im Namen der Domizilgesellschaften aufgetreten und hätten Kontakte angebahnt. Ziel sei es gewesen, aufbauend auf den Erfahrungen aus den 80er-Jahren, in den Streitjahren durch Gründung von Kapitalgesellschaften in Steueroasen vermögende Anleger trickreich zum Ankauf von wertlosen Aktien zu bewegen. Das Einbinden von technischen Überprüfungsanstalten, das Anmelden von Patenten, deren Bewertung durch ein Treuhandbüro, die Kontaktaufnahme mit wissenschaftlichen Instituten und die Kanäle über die vom Erstbeschwerdeführer weitgehend beherrschten Domizilgesellschaften hätten hinsichtlich des im Streitfall dominierenden ÖPF-Modell den Handlungsrahmen der Beschwerdeführer bestimmt. Die gemeinsamen Bemühungen hinsichtlich Entwicklung und Forschung, An- und Verkauf von Patenten, Finanzierung und Vertrieb von Produkten und Bewertung von Aktien stellten keine bloße Verwaltung von Vermögen dar, sondern seien als gewerbliche Betätigung in der Form einer Mitunternehmerschaft einzustufen.

Die Geschäfte der Beschwerdeführer seien jedoch nicht (oder eher selten) über die Infrastruktur der Domizilgesellschaften in den Steueroasen gelaufen. Sofern die "Geschäftsleitung" nicht ohnehin dem Erstbeschwerdeführer zugekommen sei, hätten die Organe der Domizilgesellschaften von solchen Aktivitäten wahrscheinlich nur bruchstückhaft Bescheid gewusst. Selbst seine privat veranlassten Aufwendungen habe der Erstbeschwerdeführer nicht selbst beglichen, sondern in Rechnungen auf eine seiner Domizilgesellschaften ausstellen lassen. Die Beschwerdeführer hätten im Außenverhältnis diese Domizilgesellschaften als handelnde Personen auftreten lassen, um ihren eigenen Part zu verdecken. Aus dem Schriftverkehr gehe wiederholt hervor, dass der Erstbeschwerdeführer seine Gläubiger an seine Domizilgesellschaften verwiesen habe. Vertragspartner sollten mürbe gemacht oder mit Drohungen eingeschüchtert werden.

Es sei Strategie der Beschwerdeführer, Sachverhalte zu leugnen, welche die Ermittlungsbehörden in einer umfangreichen internationalen Aktion festgestellt hätten. Das zeige auch die jahrelange (wahrheitswidrige) Angabe der Zweitbeschwerdeführerin gegenüber der Bank Austria, in Campione zu wohnen bzw. die Nennung ihres Namens in einer Patenturkunde als Erfinderin mit dem Wohnsitz in Liechtenstein, obwohl sie weder Erfinderin gewesen sei, noch jemals in Liechtenstein gewohnt habe. Dies sei zu berücksichtigen, wenn die Beschwerdeführer Unwahrscheinliches behaupten würden oder Unterlagen, die ihre Ansicht zu stützen vermöchten, nicht beibrächten. Auf Grund der Ergebnisse der im Finanzstrafverfahren erhobenen Fakten könnten die Behauptungen der Beschwerdeführer die Feststellungen des Finanzamtes - auf der Ebene von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen - nicht widerlegen.

Das Vermögen des Erstbeschwerdeführers hätten nicht seine Domizilgesellschaften, sondern die Bankkonten, hinsichtlich derer er entweder allein oder gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin Verfügungs- und/oder Zeichnungsberechtigt gewesen sei, repräsentiert. Die Verfügungsrechte über ein Konto würden durch ein Handeln erwiesen, mit dem die Möglichkeit zu Tage trete, das Herrschaftsrecht manifestierende Entscheidungen zu treffen, sei es der Entschluss zur Öffnung oder Schließung des Kontos, Barbeläge einzulegen oder abzuheben, Wertpapiere zu belehnen oder zu verkaufen usw., somit insgesamt mit den auf dem Konto erliegenden Werten nach Gutdünken zu verfahren. Verfüge jemand über ein Bankkonto, sei es dieser Person zuzurechnen. Zweifellos hätten die Beschwerdeführer die Möglichkeit gehabt, die auf die im Bericht des Prüfers aufgezählten Bankkonten eingehenden

Gelder nach Belieben abzuziehen, wobei Eingänge teilweise in Millionenhöhe (ATS) zu verzeichnen gewesen seien (beispielsweise bei der Hypo Bank und der Bank Austria). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien sämtliche Konten den Beschwerdeführern zuzurechnen, wobei im Einzelfall die Kontenbezeichnung unbedeutend sei, zB ob es sich formell um ein Konto der D AG oder irgendeiner anderen Gesellschaft des Erstbeschwerdeführers gehandelt habe. Mit der Gutschrift von Geldern auf den diversen Konten seien die Beträge in die Verfügungsmacht der Beschwerdeführer gelangt. Die unterschiedlichen Kontobezeichnungen hätten nur dazu gedient, den Überblick im "Dschungel" der Aktivitäten der Beschwerdeführer zu wahren. Die richtigen Firmenkonten der Domizilgesellschaften seien an deren Sitz in Liechtenstein, in der Schweiz oder sonst wo eröffnet worden.

Es sei daher zutreffend, die laut Bericht des Prüfers den Beschwerdeführern zuzurechnenden Konten in den Streitjahren zur Schätzung heranzuziehen. Weiters seien auch jene Summen zu berücksichtigen gewesen, welche die Beschwerdeführer über das "Dino/ÖPF-Modell" oder die Stiftung WF usw in ihre Kanäle geleitet hätten. Offiziell hätten die Beschwerdeführer in den Streitjahren weder in Deutschland, Liechtenstein oder Österreich noch in der Schweiz Einkünfte erwirtschaftet. Sie hätten auch keine Quellen, aus denen die Konten, auf die sie Zugriff gehabt hätten, gespeist worden wären, genannt.

Die Beschwerdeführer hätten eingewendet, der größte Teil der eingegangenen Gelder seien reine Durchlaufposten gewesen. So seien die Zahlungen von "B und S" bei der D AG und der Stiftung WF eingelangt und von dort an die Einzahler zurückgeflossen. Diesbezügliche Unterlagen hätten auf Grund der Beschlagnahme in Liechtenstein nicht vorgelegt werden können. Die Version der Beschwerdeführer sei unglaublich und mangels einer Rechtshilfevereinbarung mit dem Fürstentum Liechtenstein nicht überprüfbar. Der Erstbeschwerdeführer (bzw sein ausgewiesener Vertreter) hätten jedoch jederzeit die Möglichkeit gehabt, Akteneinsicht zu nehmen und Ablichtungen anzufertigen. Dass die in Rede stehenden Beträge in die Verfügungsmacht des Erstbeschwerdeführers gelangt seien, erschließe sich aus einem von ihm erstellten Organigramm zum 30. März 1996. Der Erstbeschwerdeführer habe die Stiftung WF danach zu 100 % beherrscht. Über Strohmänner seien von "S und B" DM 15 Mio und DM 5 Mio an den Erstbeschwerdeführer geflossen. Die Gelder hätten - dem Organigramm zufolge - aus der Vermittlung von Aktienverkäufen der ÖPF AG gestammt. Ob diese Gelder in weiterer Folge in E(uropean) K(ings) C(lub) oder anderenorts geparkt worden seien, sei unbekannt. DM 3,9 Mio habe der Erstbeschwerdeführer über die C Anstalt vereinnahmt. Der angebliche Rückfluss der Gelder sei nicht belegt worden, obwohl dies für den Erstbeschwerdeführer durch Vorlage von Kontoauszügen nicht schwierig gewesen wäre.

Auch zur Behauptung, die Segeljacht und der Pkw der Zweitbeschwerdeführerin seien durch Darlehen bei der D AG finanziert worden, seien entsprechende Nachweise (Verträge) nicht vorgelegt worden. Es hätten nie ernsthafte Darlehen bestanden. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht ihre Konten bei der Raiffeisenbank Rüthi-Lienz offen gelegt. Die Abrechnungen der einzelnen Domizilgesellschaften (D AG, K AG, D AG Zug, ÖPF AG, F AG, C Anstalt) für 1994 zeigten, dass die Beschwerdeführer einnahmenseitig über Millionenbeträge verfügt hätten. Allein die Abrechnung der D AG 1994 habe an Privatpersonen vergebene (zugezählte) Darlehen in Höhe von S 14 Mio aufgelistet. In den einzelnen Domizilgesellschaften müssten entsprechende Geldbeträge vorhanden gewesen sein, von durchlaufenden Posten könne keine Rede sein. Diese Abrechnungen seien zudem Zeugnis dafür, dass als Geldquellen der Beschwerdeführer primär die Domizilgesellschaften fungierten.

Die Beschwerdeführer hätten an der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in keiner Weise mitgewirkt. Die in Liechtenstein beschlagnahmten, derzeit bei deutschen Gerichten befindlichen Unterlagen unterliegen einem Verwertungsverbot durch die österreichische Abgabenbehörde. Mit einem weiteren (zukünftigen) Erkenntnisgewinn sei deshalb in diesem Abgabenverfahren nicht mehr zu rechnen. Die Bescheide seien daher für endgültig zu erklären gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die Beschwerdeführer wenden sich im Wesentlichen gegen die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer sowie gegen das Ergebnis der Schätzung.

Mitunternehmerschaft

Aus § 23 Z 2 EStG 1988 ergibt sich, dass als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur solche Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften in Betracht kommen, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers sind dabei das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die

Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert. Dabei ist mit der Beteiligung an den stillen Reserven eine Beteiligung bei Auflösung der Gesellschaft gemeint (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1995, 93/13/0253).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu von der belangten Behörde vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 2003, 97/14/0054). Hievon ausgehend hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

Wenn die Beschwerdeführer rügen, dass dem angefochtenen Bescheid nicht eindeutig zu entnehmen sei, welche Dokumente angesprochen worden seien, weil - im Gegensatz zum Bericht des Prüfers - diese nicht durch Beilagennummern kenntlich gemacht worden seien, ist ihnen entgegenzuhalten, dass - abgesehen davon, dass die genannten Dokumente den Beschwerdeführern auf Grund des Betriebsprüfungsberichtes bereits bekannt gewesen sind - diese mit Datum, Absender und Empfänger eindeutig identifizierbar gewesen sind. In der Beschwerde wird auch nicht vorgebracht, zu welchem anderen Ergebnis die belangte Behörde gekommen wäre, hätte sie die Beilagennummern der einzelnen Dokumente angeführt.

Unbestritten ist, dass die Zweitbeschwerdeführerin in die betrügerischen Aktivitäten eingebunden gewesen ist. Strittig ist, ob sie auf das "betriebliche" Geschehen habe Einfluss nehmen können, ob sie also Unternehmensinitiative entfaltet hat. Die belangte Behörde hat sich in diesem Zusammenhang ua auf ein Schreiben an den im Firmenflecht ua für Finanzen zuständigen Dr. P gestützt, wonach dieser über ein Konto der D AG nur "auf Anweisung schriftlich per Fax" des Erstbeschwerdeführers oder der Zweitbeschwerdeführerin tätig werden dürfe. Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, dass daraus noch nicht geschlossen werden könne, die Zweitbeschwerdeführerin ihrerseits habe Weisungen erteilen dürfen, ohne solche vom Erstbeschwerdeführer erhalten zu haben, ist ihr entgegen zu halten, dass sich dies dem Schreiben nicht entnehmen lässt. Hätte die Zweitbeschwerdeführerin lediglich als Botin des Erstbeschwerdeführers handeln dürfen, wäre ein Hinweis auf ein ihr zustehendes Weisungsrecht entbehrlich gewesen. Ohne Belang ist in diesem Zusammenhang, ob der genannte Dr. P in einem Schreiben, in welchem er den Einwurf von Schecks von Aktien in den Postkasten der Zweitbeschwerdeführerin ankündigte, deren Namen richtig geschrieben hat.

Dass in den beiden Anzeigen vom Februar 1993 nur vom Erstbeschwerdeführer, nicht hingegen von der Zweitbeschwerdeführerin die Rede gewesen ist, spricht noch nicht gegen das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, weil diese einkommensteuerlich auch als reine Innengesellschaft bestehen kann (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 1994, 93/14/0150), weswegen es auf das Auftreten gegenüber dritten Personen nicht ankommt. In diesem Sinne ist auch die Feststellung, dass die Zweitbeschwerdeführerin die Korrespondenz für den Erstbeschwerdeführer regelmäßig mit dem Zusatz "i.A." unterzeichnet hat, ohne Belang. Dem Umstand, dass die Zweitbeschwerdeführerin strafrechtlich nicht belangt wurde, kommt lediglich Indizwirkung zu, weil im Beschwerdefall das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nach einkommensteuerlichen Bestimmungen, und nicht nach Gesichtspunkten des Strafrechts zu beurteilen ist.

Die belangte Behörde hat zu Recht als wesentlich erachtet, dass die Zweitbeschwerdeführerin für Konten bei der Hypo Bank, der Bank Austria und der Sparkasse Feldkirch, über die Millionenbeträge in den Verfügungsbereich der Beschwerdeführer geflossen seien, zeichnungsberechtigt gewesen sei, auch wenn diese Konten auf den Namen einer der Domizilgesellschaften gelautet haben sollten. Das Vorbringen, ein Konto bei der Bank Austria habe auf Grund eines Irrtums des damaligen Bankdirektors auf "den Erstbeschwerdeführer oder die Zweitbeschwerdeführerin" gelautet, ist im Hinblick auf die unbestrittene Einzelzeichnungsberechtigung der Zweitbeschwerdeführerin nicht geeignet, der Beschwerde zu einem Erfolg zu verhelfen, zumal den Feststellungen der belangten Behörde, dass die Zweitbeschwerdeführerin diese Zeichnungsberechtigung wiederholt benutzt habe und die Kontobezeichnung gegenüber der Bank nie richtig gestellt worden sei, in der Beschwerde nicht entgegen getreten wird.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass Zeichnungsberechtigungen für Konten, die für "geschäftliche" Transaktionen verwendet werden, über jene Befugnisse hinausgehen, welche einer Sekretärin oder Lebensgefährtin

üblicherweise zustehen. Aus den Feststellungen betreffend das Weisungsrecht und die Zeichnungsberechtigung der Zweitbeschwerdeführerin ergibt sich, dass diese durchaus auf die erzielten Einkünfte Einfluss nehmen konnte. Zum mindest hinsichtlich des auf beide Beschwerdeführer lautenden Kontos bei der Bank Austria, welches für "geschäftliche" Transaktionen verwendet wurde, bestand im Übrigen durchaus ein Risiko für die Zweitbeschwerdeführerin, zur Haftung für "Gesellschaftsschulden" herangezogen zu werden.

Unbestritten ist, dass die Zweitbeschwerdeführerin an den Domizilgesellschaften des Erstbeschwerdeführers nicht beteiligt gewesen ist, weswegen die Einvernahme der Zeugen Arno S und Kurt B entbehrlich war. Dass die Zweitbeschwerdeführerin zunächst ein Darlehen bei der Hypo Bank zur Finanzierung des Kaufes der Wohnung in Bregenz aufgenommen hat, spricht nicht gegen das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, zumal der Feststellung der belangten Behörde, dieses Darlehen sei in der Folge von der D AG übernommen worden, in der Beschwerde nicht entgegen getreten wird. Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, dass auch andere Personen von der D AG Darlehen erhalten hätten, stellt dies eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige, somit unbeachtliche Neuerung dar.

Dass die Zweitbeschwerdeführerin in einer Patenturkunde an Stelle des Erstbeschwerdeführers als Erfinderin genannt wird, ist als Indiz, dass sie bei der Erzielung gemeinsamer Einkünfte mitwirkte - entgegen dem Beschwerdevorbringen - von Relevanz. Angesichts des Weisungsrechts und der Kontenzeichnungsberechtigung ist es unerheblich, ob die Zweitbeschwerdeführerin in einem Sammellieferschein als "Firma Monika B" bezeichnet wurde oder im Zusammenhang mit Aktivitäten in Jugoslawien Schreiben für bzw an Dr. J verfasst hat.

Von der belangten Behörde wurde in einer Aufstellung, die sich unter den in der Wohnung in Bregenz beschlagnahmten Unterlagen befand, und welcher eine Beteiligung beider Beschwerdeführer, eine Geschäftsführerfunktion der Zweitbeschwerdeführerin sowie ein Gewinnverteilungsschlüssel in Bezug auf eine F GmbH zu entnehmen ist, zu Recht ein Hinweis auf das Zusammenwirken der Beschwerdeführer sowie auf das Ausmaß der Gewinnverteilung zwischen ihnen erblickt, auch wenn die F GmbH in der Folge nicht gegründet worden ist.

Dass die Zweitbeschwerdeführerin nicht als Begünstigte der Stiftung WF genannt wurde, vermag die Feststellung der belangten Behörde, die Beschwerdeführer hätten sich gemeinsam den Domizilgesellschaften (und der Stiftung WF) zum Zwecke ihrer betrügerischen Aktivitäten bedient, nicht zu entkräften. Das Vorbringen, nicht nur der Erstbeschwerdeführer, sondern auch Norbert N sei ein Begünstigter der Stiftung WF gewesen, stellt eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unzulässige, somit unbeachtliche Neuerung dar.

Die Tatsache, dass in den Büros in Liechtenstein insgesamt rund 200 Ordner beschlagnahmt worden sind, widerspricht noch nicht der Feststellung der belangten Behörde, die wesentliche, nämlich das Firmengeflecht lenkende Tätigkeit, sei von den Beschwerdeführern gemeinsam in Bregenz ausgeübt worden, zumal auch in den Anzeigen vom Februar 1993 davon die Rede ist, dass der Erstbeschwerdeführer vorwiegend von der Ferienwohnung in Schruns bzw von der Wohnung in Bregenz aus tätig geworden ist. Ob der Erstbeschwerdeführer der F AG "Bürokosten" im Zusammenhang mit der Wohnung in Bregenz in Rechnung gestellt hat, ist dabei ohne Belang.

Die Beschwerdeführer verweisen weiters auf ein in den Akten einliegendes, 1990 angefertigtes Schriftstück über den Fortbestand der C AG, wonach bei Totalausfall des Erstbeschwerdeführers dessen Bruder die Firmenführung übernehme. Die Zweitbeschwerdeführerin werde - wie auch in den in den Verwaltungsakten einliegenden Organigrammen - darin nicht genannt. Abgesehen davon, dass die C AG nur einen Teil des Firmengeflechtes des Erstbeschwerdeführers darstellt, werden damit die umfassenden Feststellungen der belangten Behörde hinsichtlich einer Mitunternehmerschaft noch nicht entkräftet, zumal nicht die (mehr oder minder "ausgeschlachteten") Domizilgesellschaften, sondern die Konten, für welche die Beschwerdeführer verfügberechtigt waren, das wesentliche Vermögen der GesBR darstellten. Dem weiteren Vorbringen, aus der genannten Urkunde ergebe sich auch, dass der Erstbeschwerdeführer nicht alleiniger Aktionär und alleiniger wirtschaftlicher Berechtigter gewesen sei, ist zu entgegnen, dass dieser in derselben Urkunde als "Spiritus-Rectus", auf welchen sämtliche Ideen, Entwicklungen Patente und Strukturen zurückzuführen seien, aufscheint und ausgeführt wird, er habe den gesamte Firmenaufbau, die Entwicklung, die Finanzierung sowie Organisation und Vertrieb "ausgeführt".

Wenn in der Beschwerde allgemein vorgebracht wird, es lägen keine gewerblichen Einkünfte, sondern allenfalls solche aus Kapitalvermögen bzw aus selbstständiger Tätigkeit auf Grund gewisser Beratungsdienste bzw Geschäftsführertätigkeiten des Erstbeschwerdeführers vor, so wird damit den umfangreichen Feststellungen der

belangten Behörde, dass die Tätigkeiten der Beschwerdeführer über die genannten Tätigkeiten hinausgehen, nicht konkret entgegen getreten.

#### Schätzung

Ausgehend von der Feststellung der belangten Behörde, dass der Erstbeschwerdeführer die Domizilgesellschaften bzw die die Stiftung WF beherrscht habe und er bzw die Zweitbeschwerdeführerin über die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Konten verfügberechtigt gewesen seien, konnte sie auch die Zuflüsse auf inländische Konten der Domizilgesellschaften bzw der Stiftung auch der Mitunternehmerschaft, somit auch der Zweitbeschwerdeführerin zurechnen. Die Beschwerdeführer stellen nicht in Abrede, dass sie über diese Konten zeichnungsberechtigt gewesen sind. Sie haben es auch unterlassen, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten die Konten bei der Raiffeisenbank Rüthi-Lienz offen zu legen. Es kommt entgegen dem Beschwerdevorbringen auch nicht darauf an, wer von den beiden Mitunternehmern als Zahlungsempfänger aufscheint.

Wenn in der Beschwerde erstmals gerügt wird, die belangte Behörde hätte beispielsweise im Zusammenhang mit einer Zahlung von US \$ 500.000 auf das gemeinsame Konto der Beschwerdeführer bei der Bank Austria von Amts wegen ermitteln müssen, was mit diesem Betrag in der Folge geschehen sei, so ist nicht ersichtlich, inwiefern solche Feststellungen einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt hätten. Beim unsubstantiierten Vorwurf in der Beschwerde, bei einer bei der Gewinnermittlung berücksichtigten Zahlung von DM 2,5 Mio der Frau B und des Herrn S ("B und S") an die D AG sei lediglich eine Vereinbarung über diese Zahlung, nicht aber der tatsächliche Zahlungsfluss festgestellt worden, handelt es sich um eine unzulässige, somit unbeachtliche Neuerung. Weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde wurde die Behauptung aufgestellt, dass diese Zahlung tatsächlich nicht erfolgt sei.

Weiters wird gerügt, es sei unzulässig, jeden Geldfluss auf einem Konto einer Gesellschaft bzw der Stiftung bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Die belangte Behörde hätte diesbezügliche Sachverhalte, insbesondere Durchlaufposten im Zusammenhang mit Geldwäscheaktivitäten betreffend, "eigenständig" ermitteln müssen, weil durch die Beschagnahme der Unterlagen im Zuge des Strafverfahrens es den Beschwerdeführern unmöglich gewesen sei, ihrer Mitwirkungspflicht zu entsprechen. Dem ist entgegenzuhalten, dass die der Schätzung zu Grunde gelegten inländische Konten im Bericht des Prüfers einzeln aufgezählt wurden. In diesem Zusammenhang ist nicht nachvollziehbar, warum es den Beschwerdeführern unmöglich gewesen sein sollte, aufzuzeigen, welche konkreten Zahlungseingänge auf Geldwäscheaktivitäten zurückzuführen gewesen seien, weil der Erstbeschwerdeführer im Rahmen des Strafverfahrens - im Gegensatz zur belangten Behörde - das Recht auf Akteneinsicht gehabt hätte. Es wurden jedoch weder Beweise vorgelegt noch konkrete Beweisanträge gestellt. Die belangte Behörde durfte aus diesem Grunde - entgegen dem Beschwerdevorbringen - auch die Bescheide für endgültig erklären.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI II Nr. 333/2003.

Wien, am 30. Oktober 2003

#### European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150156.X00

Im RIS seit

09.12.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

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