

GZ. RV/0366-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 6. Februar 2004 über die Berufung der E. G., vertreten durch Mag. German Bertsch, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Walter Blenk, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993, Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1998, Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993, Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1992 und 1993 sowie Verspätungszuschlag betreffend die Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 nach in Feldkirch durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1996 und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird festgesetzt mit	93.221,07 €
Das Einkommen im Jahr 1997 beträgt	ATS 2.779.546,00
Berechnung des Einkommensteuer in Schilling	2.779.546,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.779.546,00 S

Gesamtbetrag der Einkünfte	2.779.546,00 S
gerundetes (Welt)Einkommen	2.779.500,00 S
Einkommensteuer	1.282.750,00 S
in Euro	93.221,07 €

Die Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird festgesetzt mit:	7.070,19 €
Das Einkommen für das Jahr 1998 beträgt ATS 363.540,00	26.419,49 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:	363.540,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	363.540,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	363.540,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Pauschbetrag	-819,00 S
gerundetes (Welt)Einkommen	362.700,00 S
Steuer vor Abzug des Absetzbeträge	101.334,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-4.046,27 S
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	97.287,73 S
in Euro	7.070,19 €

4. Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1992 und 1993 und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hat in den Streitjahren verschiedene Finanzdienstleistungen erbracht. Für die Jahre 1990 und 1991 hat sie die von der N. AG für ihre Leistungen erhaltenen Provisionen erklärt, für die übrigen Streitjahre hat sie keine Steuererklärungen abgegeben. Die Einkünfte für die Jahre 1989, 1992, 1993 und 1994 wurden daher vom Finanzamt geschätzt. Gleichzeitig setzte das Finanzamt wegen der Nichtabgabe der Einkommen- und Gewerbesteuerklärungen für die Jahre 1989, 1992 und 1993 Verspätungszuschläge fest.

Am 17. Mai 1999 wurde dem Finanzamt von der Kriminalabteilung des Landesgendarmeriekommmandos mitgeteilt, dass gegen den Lebensgefährten der Berufungswerberin, W. B., in der Schweiz wegen des Verdachtes des Anlagebetruges und der Geldwäsche ermittelt werde. Aufgrund eines Rechtshilfeersuchens aus der Schweiz wurde noch am selben Tag bei der Berufungswerberin und W. B. in F., B. 97, eine Hausdurchsuchung durchgeführt, bei der diverse Unterlagen und die EDV Anlage (7 Rechner) beschlagnahmt wurden. Zwei der sieben beschlagnahmten Computer waren mit Satellitenverbindungen bzw. unterschiedlichsten externen Programmschutzeinrichtungen ("Dongle") versehen. Die Computer waren mit speziellen Programmen zur Anzeige von Börsedaten sämtlicher Börsen weltweit in möglichst aktueller Version (Anbieter Telerate) ausgestattet. Weiters wurde festgestellt, dass bei den Bürorechnern die Möglichkeit besteht, über "PC-Anywhere" Kontakt zu anderen Computern über Telefon herzustellen.

Die Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen sowie die im Anschluss daran durchgeführten Erhebungen durch die Betriebsprüfung ergaben, dass im Prüfungszeitraum von der Berufungswerberin und ihrem Lebensgefährten W. B. in größerem Umfang Zahlungen, teilweise in bar, zur Anschaffung von Privatvermögen und zur Bestreitung einer aufwendigen Lebensführung geleistet wurden. Nach den Berechnungen des Prüfers handelte es sich dabei um einen Betrag von ATS 40.488.355,49 für den Zeitraum 1989 bis 1998. Die vom Prüfer erstellte Vermögensdeckungsrechnung wurde nach Abschluss der Erhebungen im Juli 2001 dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zur Stellungnahme übermittelt. In der Folge wurden tatsächlich Einwendungen erhoben, die von der Betriebsprüfung teilweise auch berücksichtigt wurden. Keine Berücksichtigung fanden hingegen folgende, in der Schlussbesprechung sowie in einer "ergänzenden Niederschrift" zur Schlussbesprechung vorgebrachten, Einwendungen:

Im Zeitraum zwischen 1988 und dem 30.10.1997 habe eine Betriebsstätte in der Schweiz bestanden. Als Nachweis dafür sei diverser Schriftverkehr mit dem Schweizer Eigentümer der Liegenschaft dem Finanzamt übergeben worden. Da in diesem Zeitraum in Österreich keine Betriebsstätte vorgelegen habe, seien alle weiteren Bemerkungen unerheblich, da Österreich kein Besteuerungsrecht für allfällige in der Schweiz erzielten Einkünfte habe.

Zu Unrecht sei die Anschaffung eines Bootes im Wert von ATS 3.300.000,00 dem Vermögen der Berufungswerberin und ihres Lebensgefährten zugerechnet worden. Zwar habe laut einer Versicherungspolizze W. B. ein Wassersportfahrzeug mit einer Versicherungssumme von ATS 3.300.000,00 versichern lassen. Hiebei habe es sich um ein auf drei Monate gechartertes Schiff gehandelt. Die Laufzeit der Versicherung sei nur irrtümlich auf 1 Jahr festgesetzt gewesen. Das Boot sei daher nicht dem Mieter, sondern dem Vermieter zuzurechnen. Da das Boot weder von W. B. noch von der Berufungswerberin gekauft worden sei, könne naturgemäß weder ein Zahlungsfluss über die Kaufsumme noch ein Kaufvertrag vorgelegt werden. Selbst wenn die Annahme des Finanzamtes, gegenständliches Boot habe sich im Eigentum von W. B. befunden, richtig wäre, müsste dieses Schiff, nachdem es jedenfalls zur Zeit nicht im Eigentum des Berufungswerbers stehe, zwischenzeitlich veräußert worden sein. Diese (fiktiven) Einnahmen müssten, wenn schon die (fiktiven) Ausgaben Berücksichtigung fanden, auch angesetzt werden.

Die Kredite der WRIH Corp. (CHF 200.000,00 und DM 280.000,00) sowie von P. S. (CHF 900.000,00) seien zu berücksichtigen. Es werde der Antrag gestellt, die Kreditvertragspartner als Zeugen einzuberufen.

Am 14. Oktober 1997 sei vom Konto Nr. 41026708 der S-Bank ein Betrag in Höhe von

ATS 1.188.955,00 bar abgehoben worden. Das Finanzamt habe diese Barabhebung nicht als Geldmittelzufluss berücksichtigt, da es Indizien geben solle, die darauf hinweisen würden, dass mit diesem Geld eine Motorjacht gekauft worden sei. Dies treffe jedoch nicht zu.

Grundsätzlich gelte auch diesbezüglich das unter Punkt 2. ausgeführte. Da dieses Boot weder im Eigentum der Berufungswerberin noch ihres Lebensgefährten stehe, müssten auch (fiktive) Einnahmen und nicht nur (fiktive) Ausgaben angesetzt werden.

Im Jahr 1996 erhielten die Berufungswerberin und ihr Lebensgefährte einen Kredit in Höhe von ATS 2.000.000,00 von der S-Bank. Mit diesem Kredit seien Umbaumaßnahmen der Liegenschaft in F. finanziert worden. Diese Finanzierung sei vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden. Dabei habe sich das Finanzamt auf einen internen Aktenvermerk der S-Bank gestützt, wonach die Berufungswerberin und W. B. ATS 2.000.000,00 inoffiziell an den Verkäufer des Hauses ausbezahlt haben sollen. Gleichzeitig sei die Behauptung aufgestellt worden, W. B. habe bei der BOA als Devisenhändler gearbeitet. Nicht davon sei wahr. Als Beweis dafür werde ein Auszug der VGKK vorgelegt. Die Unhaltbarkeit der im internen Aktenvermerk getroffenen Aussage ergebe sich auch daraus, dass das Grundstück in F. gegen eine Wohnung in W. getauscht worden sei und die Wohnung in W. ein angemessenes Entgelt für das abgewohnte Haus in F. dargestellt habe. Nicht umsonst hätten für die Renovierung des Hauses in F. erhebliche Mittel eingesetzt werden müssen.

Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt sämtliche Ausgaben bis zu Beträgen von ATS 10,00 anlässlich einer Hausdurchsuchung eruieren können. Trotz dieser bis ins kleinste Detail gehenden Unterlagen habe das Finanzamt einen Sicherheitszuschlag in Höhe von ATS 10.207.319,35 festgesetzt. Da dem Finanzamt aber wie bereits erwähnt sämtliche Belege vorgelegen hätten, habe die Festsetzung auch nur des geringsten Sicherheitszuschlages zu unterbleiben.

Das Finanzamt habe in den Jahren zwischen 1989 und 1998 jährliche Einkünfte zwischen ATS 886.694,40 (1990) und ATS 9.279.692,97 (1996) festgestellt. Eine solche Bandbreite von Gewinnerzielungsmöglichkeiten widerspreche aber den Erfahrungen des täglichen Lebens. Es stelle sich die Frage, aus welcher Tätigkeit diese vom Finanzamt errechneten Einkünfte erzielt worden sein sollten. Auch aus diesem Grunde seien die eingewandten Darlehensaufnahmen glaubwürdig.

Nach Abzug der berücksichtigten Einwendungen (Fremdgelder auf dem R.-Konto, Versicherungsentschädigungen, Doppelerfassungen, Darlehen) blieb ein Betrag in Höhe von ATS 24.344.112,72 offen. In dieser Summe war ein Betrag in Höhe von ATS 3.929.474,00 enthalten, der von der Firma T. AG an die Berufungswerberin und W. B. als Provision für

Finanzdienstleistungen gezahlt wurde. Die Herkunft des restlichen Betrages (ATS 20.414.638,72) konnte nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht geklärt werden. Dieser unaufgeklärte Vermögenszuwachs rechtfertigte nach Meinung des Prüfers die Annahme, dass die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrühre. Gleichermaßen gelte, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermöge, aus welchen Quellen er seinen laufenden Unterhalt bestreiten konnte. Bei den beschlagnahmten Unterlagen seien keine Aufzeichnungen über Arbeitserfolge aus dem Handel mit Devisenfutures oder irgendwelchen anderen Geschäften vorhanden gewesen. Bei der Hausdurchsuchung habe die Berufungswerberin keine Angaben über die tatsächlich erzielten Renditen machen können. Auch während der Prüfung seien von ihr keinerlei Unterlagen oder Aufzeichnungen über die getätigten Geschäfte vorgelegt worden. Gemäß § 184 der Bundesabgabenordnung (BAO) habe die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege. Mangels anderer Unterlagen sei eine Schätzung nach dem Vermögenszuwachs vorzunehmen.

Da die vermutlich entscheidenden Datenträger zu Beginn der Hausdurchsuchung vorsätzlich zerstört worden seien, habe die Schätzung nur aufgrund der bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen vorgenommen werden können. Aus diesem Grunde sei den in den einzelnen Streitjahren festgestellten Fehlbeträgen ein Sicherheitszuschlag von 50 % hinzuzurechnen.

Gemäß einem Antrag des steuerlichen Vertreters wurden die so ermittelten Einkünfte der Berufungswerberin und ihrem Lebensgefährten je zur Hälfte zugerechnet.

Aufgrund der Feststellungen des Prüfers nahm das Finanzamt am 7. Mai 2002 die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1993 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 wieder auf und erließ den Feststellungen des Prüfers entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1998 und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993. Gleichzeitig erließ es gem. § 295 Abs. 3 BAO abgeänderte Bescheide, mit denen die Verspätungszuschläge betreffend Einkommensteuer 1989, 1992 und 1993 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993 an die geänderten Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide angepasst wurden.

Am 12. Juni 2002 erhob die Berufungswerberin gegen diese Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sämtliche Beweis- und Abänderungsanträge, die anlässlich der stattgefundenen Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung sowie in der Ergänzung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung gestellt wurden, nicht berücksichtigt worden seien.

Bei Prüfung und entsprechender Würdigung dieser Beweismittel müsse das Finanzamt zum Ergebnis kommen, dass die Berufungswerberin in Österreich keinesfalls auch nur annähernd die von der Betriebsprüfung geschätzten Einkünfte bezogen haben kann.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Am 30. September 2002 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 6. Februar 2004 wurde über die Berufung eine mündliche Verhandlung durchgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993

Gemäß § 304 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Zuge der bei der Berufungswerberin durchgeführten Hausdurchsuchung wurde eine große Zahl an schriftlichen Unterlagen beschlagnahmt. Damit lagen neue Tatsachen und Beweismittel vor, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung nicht bekannt waren und die zweifellos geeignet waren, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 ist daher zu Recht erfolgt. Im Übrigen wurde von der Berufungswerberin und ihren steuerlichen und rechtlichen Vertretern auch keine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme aufgezeigt. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer 1989 bis 1998 und Gewerbesteuer 1989 bis 1993

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft

über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gem. § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Bei einer Befragung im Zuge der Hausdurchsuchung am 17.5.1999 gab die Berufungswerberin ihre Vermögens- und Einkommensverhältnisse betreffend zu Protokoll, seit 1989 Provisionen von der T. AG bzw. deren Vorgängerfirma erhalten und das Tradinggeschäft ausschließlich am Computer (in W., später in F.) durchgeführt zu haben.

Laut einer vom Rechtsvertreter der Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6. Februar 2004 übergebenen schriftlichen Darstellung handelt es sich bei der obgenannten betrieblichen Tätigkeit um die Vergabe von Handelsempfehlungen, sog. Researches. Die Researchkunden seien von P. M. verwaltet, der Research von der Berufungswerberin und W. B. erstellt worden, die Devisenaufträge seien von den Kunden selbst aufgegeben worden. Der Research sei mittels Fax an die Kunden weitergegeben worden. Die Kunden hätten halbjährlich CHF 980,- zu bezahlen gehabt, ca. die Hälfte der Einnahmen seien an P. M., der andere, größere Teil, an die Berufungswerberin und W. B. gegangen. Zur Erstellung der Researches würden sensible Analyse-Programme benötigt, wofür es zwei Lieferanten gebe, Reuters und Telerate. Im Büro der R. AG sei Reuters zur Verfügung gestanden, in W. sei dies nicht möglich gewesen, da hiefür eine Standleitung benötigt würde. Der Research habe deshalb in Ue. erstellt werden müssen. 1997 habe bei der Telerate die Möglichkeit bestanden, via Satellit diese Analyseprogramme zu empfangen. Nach Fertigstellung des Büros in F. seien die Researchgeschäfte von dort aus getätigten worden.

Nach einer Bestätigung des P. M. über die Kundendienstleistungen der Berufungswerberin und W. B. vom 25.5.1999 wurden an diese folgende Provisionen bar ausbezahlt:

1992	CHF 44.200,-
1993	CHF 46.700,-
1994	CHF 47.180,-
1995	CHF 61.500,-
1996	CHF 67.800,-
1997	CHF 72.380,-
1998	CHF 87.600,-

Diese Beträge betrafen laut dieser Bestätigung je zur Hälfte W. B. und die Berufungswerberin. Bisher seien sie einfachheitshalber nur E. G. bestätigt worden.

Daneben habe es laut Aussage der Berufungswerberin in der Berufungsverhandlung vom 6. Februar 2004 noch eine zweite Form von Finanzdienstleistungen gegeben, die aber nur P. M. und W. B. betroffen habe. Hiezu seien eine Million Schweizer Franken oder US Dollar benötigt worden. Um diesen Betrag zusammen zu bringen, seien Kunden zusammengelegt worden. W. B. habe hiefür sein Konto bei der C. S. genommen und darauf einen Betrag von CHF 40 Mio. zusammengebracht. Die Verantwortung über diese Geschäfte habe bei W. B. gelegen.

Offensichtlich handelt es sich bei dieser Form der Finanzdienstleistungen um jene Anlagen in Devisenarbitraten, über die W. B. in der Einvernahme am 20.4.2000 ausgesagt hat. Danach habe er sich bei diesen Geschäften des P. M. und des A. M. als Vermittler bedient. Diese hätten für ihre Dienste Provisionen erhalten. Es habe keinen fixen Prozentsatz gegeben. Je nach Kundenvereinbarung habe er den übersteigenden Prozentsatz für sich einbehalten. Sei eine Rendite von 7 % vereinbart, tatsächlich aber 12 % Rendite erzielt worden, habe er 5 % einbehalten. Wurden jedoch nur 4 % erwirtschaftet, habe er die fehlenden 3 % mit seinem Geld bezahlt und nicht mit den Kundengeldern. Die Verwaltungskosten habe er selbst getragen.

Der Lebensgefährte der Berufungswerberin gab am 17.5.1999 seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse betreffend zu Protokoll, seit 1988 keiner Tätigkeit mehr nachgegangen zu sein. Er beziehe nur Einkünfte aus dem R.-Konto und von Casinogewinnen. Er besitze keinerlei Konten, weder im Ausland, noch im Inland. Das Konto bei der C. S. laute zwar auf ihn, er habe darauf aber keinen Zugriff. Das Geld, welches sich auf diesem Konto befindet, gehöre nicht ihm. Es müsse sich um einen Betrag von CHF 110.000,- handeln. Vor kurzem seien auf dieses Konto CHF 3.000.000,- für Devisengeschäfte von der Stadt L. durch einen Treuhänder überwiesen worden. Es gebe noch ein weiteres Treuhandkonto mit einem Stand von ca. CHF 3.000.000,-. Dieses Geld gehöre verschiedenen Freunden von ihm. Er könne jederzeit die Namen dieser Personen bekannt geben. Von der T. AG bekomme er die Namen und die Höhe der Beträge, mit denen er zu handeln habe. Die Leute würden ihr Geld auf Kündigung zurückbekommen, Aufzeichnungen über diese Geschäfte gebe es nur sehr wenige. Er müsse die Gelder immer zurückgeben, ansonsten würde er sich eines Betruges schuldig machen. Über diese Konten könnten nur er und die Berufungswerberin verfügen. Er verfüge über diese Konten über den PC im Hause.

Die Berufungswerberin hat über die von ihr ausgeübten Finanzgeschäfte keinerlei Aufzeichnungen geführt bzw. aufbewahrt. Dazu wäre sie nach den Abgabevorschriften aber verpflichtet gewesen. Denn unbestritten hat die Berufungswerberin in den Streitjahren ihren Wohnsitz in Österreich innegehabt. Damit steht außer Zweifel, dass sie gem. § 1 Abs. 2 EStG mit ihrem gesamten in- und ausländischen Einkünften im Inland unbeschränkt steuerpflichtig war. Als Abgabepflichtige (§ 77 BAO) wäre sie daher zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Sinne §§ 124 ff. BAO zu abgabenrechtlichen Zwecken verpflichtet gewesen. Dieser Verpflichtung ist die Berufungswerberin weder im In- noch im Ausland nachgekommen. Schon aus diesem Grund war das Finanzamt berechtigt, die Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhebung zu schätzen (§ 184 Abs. 3 BAO).

Aus den im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen hat das Finanzamt einen Vermögenszuwachs für die Berufungswerberin und ihren Lebensgefährtin in den Jahren 1989 bis 1998 in Höhe von ATS 40.885.335,49 ermittelt. Nach Abzug diverser Positionen (Fremdgelder auf dem Refco-Konto, Versicherungsentschädigung Interunfall, verschiedene Doppelerfassungen, Darlehenszuzahlungen) blieb von den ATS 40.885.335,49 immer noch ein Betrag in Höhe von ATS 20.414.638,00, dessen Herkunft ungeklärt blieb. Zu Recht hat das Finanzamt festgestellt, dass dieser Vermögenszuwachs unmöglich mit den Provisionen der T. AG erklärt werden könne. Seiner Meinung nach stammt dieses (ungeklärte) Vermögen außer aus Provisionen vor allem aus nicht angelegten Kundengeldern. Für diese Annahme stützt es sich v.a. auf die Sachverhaltsdarstellung des Rechtshilfeersuchens aus der Schweiz, wo zur dortigen Einvernahme des W. B. u.a. ausgeführt wurde: "*Durch die Schweizerischen Ermittlungsbeamten konnten keine Anhaltspunkte gefunden werden, die auf eine effektive Investition der erhaltenen Kundengelder im Bereich der Devisenarbitrage-Geschäfte hinweisen bzw. stehen die wenigen getätigten Devisengeschäfte in keinem Verhältnis zu den einbezahlten Kundengeldern. Es besteht der Verdacht, dass der Großteil der erhaltenen Kundengelder gar nicht in Devisengeschäfte investiert wurde, sondern im Sinne eines Schneeballsystems dazu Verwendung fand, gekündigte Gelder und die versprochenen Renditen auf Kosten von Neuanlegern zurückzuzahlen. Die Konteneingänge belaufen sich seit 1992 auf ca. CHF 40 Mio. Von diesen Konten wurden durch W. B: ca. CHF 25 Mio. in bar abgehoben. Der Verbleib dieses Geldes ist völlig unklar*".

Diese Annahme wird von der Berufungswerberin und W. B. bestritten. Sämtliche Kundengelder seien ausschließlich in die Devisenarbitragegeschäfte investiert worden, es habe kein Schneeballsystem bestanden (so in der Einvernahme vom 19. April 2004). Nach ihrer Ansicht kann der vom Finanzamt als ungeklärt ermittelte Gesamtbetrag sehr wohl

aufgeklärt werden, er stamme nämlich zum größten Teil aus privaten Darlehen, zum Teil resultiere er aus zu Unrecht zugerechneten Beträgen (Boot, Barabhebung, Kredit S-Bank). Was die Provisionen der T. AG angehe, bestehe diesbezüglich kein Besteuerungsrecht in Österreich, da die Berufungswerberin und W. B. ihre gewerbliche Tätigkeit von einer Betriebstätte in der Schweiz aus ausgeübt hätten.

Hiezu ist zu sagen:

Vermögenszuwächse, die der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, können zur Schätzung führen. (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0002). Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt der Umstand, dass der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen Vermögenszuwachs oder seinen laufenden Lebensunterhalt finanzieren konnte, die Annahme, dass dieser Vermögenszuwachs oder Lebensaufwand aus nicht erklärten Einkünften herrührte (vgl. z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0194).

Eine (Global)Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach dem Vermögenszuwachs ist daher insoweit zulässig, als es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, diesen Vermögenszuwachs aufzuklären. Zunächst ist also die Frage zu klären, inwieweit es der Berufungswerberin gelungen ist, den Vermögenszuwachs aufzuklären.

Darlehen:

Die Berufungswerberin und W. B. gaben in einer Besprechung mit der Betriebsprüfung am 28. Jänner 2002 an, den von der Betriebsprüfung ermittelten Vermögenszuwachs mit Privatdarlehen finanziert zu haben. Diese Darlehen seien nach 10 Jahren fällig. Teilbeträge seien bereits zurückbezahlt worden. Am 8. Februar 2002 legte die Berufungswerberin zwei Kreditverträge zwischen ihr und R. G. über zwei Kredite in Höhe von jeweils CHF 350.000,- sowie zwischen W. B. und A. A. über einen Betrag von ATS 444.436,90 vor. Bei der Schlussbesprechung am 15. Februar 2002 wurden der Betriebsprüfung weitere Darlehensverträge, abgeschlossen zwischen der WRIH Corp. und W. B., über in den Jahren 1997 und 1998 gewährte Darlehen in Höhe von DM 100.000,-, DM 180.000,- und CHF 200.000,- sowie ein Schreiben des P. S. vom 14. Februar 2002 über von ihm gewährte Darlehen übergeben. In diesem Schreiben bestätigt P. S., in den Jahren 1994 bis 1996 einen Gesamtbetrag in Höhe von CHF 900.000,- von seinem Geschäftskonto behoben und in sechs Teilbeträgen W. B. als Darlehen zugezählt zu haben. Als weiteres Beweismittel wurden die entsprechenden Auszahlungsbelege über die vom Geschäftskonto des P. S. behobenen Teilbeträge beigelegt.

Insgesamt sollen der Berufungswerberin und W. B. in den Streitjahren folgende (Privat)Darlehen gewährt worden sein:

17.02.1994	P. S.	CHF 237.000,- Kurs 8.30	ATS 1.967.100,-
27.10.1994	P. S.	CHF 273.000,-	ATS 2.265.900,-
04.11.1994	P. S.	CHF 70.000,-	ATS 581.000,-
09.12.1994	P. S.	CHF 70.000,-	ATS 581.000,-
31.10.1995	R. G.	CHF 350.000,-	ATS 2.905.000,-
13.02.1996 und 05.03.1996	S-Bank		ATS 2.000.000,-
30.04.1996	P. S.	CHF 110.000,-	ATS 913.000,-
08.05.1996	P. S.	CHF 140.000,-	ATS 1.162.000,-
31.10.1997	WRIH Corp.	DM 100.000,- Kurs 7.00	ATS 700.000,-
18.03.1998	R. G.	CHF 350.000,-	ATS 2.905.000,-
30.06.1998	WRIH Corp.	CHF 200.000,-	ATS 1.660.000,-
30.06.1998	WRIH Corp.	DM 180.000,-	ATS 1.260.000,-
04.08.1998	A. A.		ATS 444.436,90
Summe			ATS 19.344.437,90
			Euro 1.405.815,10.

Die Kredite des R. G. und der A. A. wurden von der Betriebsprüfung bei der Vermögensdeckungsrechnung anerkannt. Keine Berücksichtigung hingegen fanden die von P. S. und der WRIH Corp. zugeflossenen Gelder. Nach Ansicht des Finanzamtes (in der Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2002) ist es völlig unglaublich, dass Kredite in Millionenhöhe für Zwecke des privaten Verbrauchs ohne jede Sicherheit gewährt wurden. Die zeugenschaftliche Einvernahme des in der Schweiz wohnhaften P. S. scheiterte an rechtlichen

Schranken, eine Stellung des Zeugen durch W. B. und die Berufungswerberin sei nicht erfolgt. Was die WRIH Corp. angehe, sei nicht einmal klar, welche natürliche Person als Zeuge einvernommen hätte werden sollen.

In der Folge wurde von der Berufungswerberin O. S. als Zeuge für die WRIH Corp. namhaft gemacht. Am 19. November 2003 und am 1. Dezember 2003 wurden P. S. und O. S., Vizepräsident der WRIH Corp. und dort für die Überseegeschäfte zuständig, vom unabhängigen Finanzsenat als Zeugen zu den streitgegenständlichen Kreditgewährungen befragt. Beide Zeugen gaben an, die in Rede stehenden Geldsummen als Darlehen an W. B. übergeben zu haben.

Damit war die Berufung in diesem Punkt aber noch nicht zugunsten der Berufungswerberin entschieden. Gem. § 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. Dieser Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formale Regeln) gibt.

Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. Aufl., Wien 1999, § 167, Rz 6). Ausgenommen von diesem Grundsatz sind lediglich öffentliche Urkunden, denen von Gesetzes wegen eine erhöhte Beweiskraft zukommt. Auch Zeugenaussagen unterliegen daher der freien Beweiswürdigung. Diese führt zu folgendem Ergebnis:

Zunächst ist zu sagen, dass die Erklärung, den Lebenshaltungsaufwand der Jahre 1989 bis 1998 mit Privatkrediten bestritten zu haben, nur schwer in Einklang zu bringen ist mit jenen Angaben, die die Berufungswerberin und W. B. in der Vernehmung als Beschuldigte vor der Prüfungsabteilung für Strafsachen des Finanzamtes Feldkirch anlässlich der Hausdurchsuchung am 17.5.1999 ihre Vermögens- und Einkommensverhältnisse betreffend gemacht haben. Zu ihren Vermögensverhältnissen gab die Berufungswerberin damals an: Haus B. 97 in F., gekauft 1996 um ATS 3,0 Mio. zuzügl. ca. 1,0 Mio. Sanierung Grundstück in D.

Grundstück in W.

Diverse Fahrzeuge (Harley Davidson, BMW, Honda Golden Wing, Honda Shadow, Chrysler Voyager, Corvette)

Privater Kredit seit 1996 über CHF 200.000,- bei P. M.

W. B. gab zu seinen Vermögensverhältnissen an:

Sparbuch bei der S-Bank über ATS 400.000,-

R.-Konto (USD 41.000,-)

Motorräder: Honda Shadow, Honda Golden Wing, BMW

Lebensversicherung

Im Jahr 1992 sei ein Boot für 2-3 Saisonen angeschafft worden.

Die Berufungsverberin gab zu ihren Einkommensverhältnissen an, seit 1989 Provisionen der T. AG erhalten zu haben. W. B. gab dazu an, von den Erträgen eines Future-Kontos (R. New York) zu leben, das nach Auszahlung einer Versicherungsvergütung im Jahre 1995 in Höhe von ca. ATS 488.000,- eingerichtet worden sei. Des weiteren finanziere er seinen Lebensunterhalt mit Casinogewinnen (dieser Einwand wurde in der Berufung fallen gelassen).

Mit keinem Wort hat die Berufungsverberin bei dieser Vernehmung die Verwendung von Krediten für die Lebenshaltung erwähnt. Sie gab lediglich einen Kredit über CHF 200.000,- von P. M. und nicht von den später genannten Kreditgebern an. Dass die in Rede stehenden angeblichen Kredite einfach übersehen oder vergessen worden wären, kann angesichts der Betragshöhe kaum angenommen werden.

Die Behauptung, den Lebensunterhalt der Streitjahre mit Privatdarlehen bestritten zu haben, wurde zum erstenmal am 28.1.2002 aufgestellt, Unterlagen die jeweiligen Kredite betreffend erst am 8.2.2002 und am 15.2.2002 (Schlussbesprechung) vorgelegt. Und dies, nachdem das Verfahren bereits ca. drei Jahre zuvor, im Mai 1999 in Gang gesetzt, Sicherstellungsmaßnahmen getroffen (1999, hauptsächlich bei der Berufungsverberin), die Berufungsverberin und W. B. mehrfach zum Nachweis von zu berücksichtigenden Krediten aufgefordert (24.5.2000 und 17.5.2001) und eine Aufstellung über die getätigten Barzahlungen zur Stellungnahme (Juli 2001) der Berufungsverberin übergeben worden waren. Diese zögernde und widersprüchliche Art der Geltendmachung von Krediten spricht zunächst gegen den Wahrheitsgehalt der zuletzt gemachten Angaben der Berufungsverberin und ihres Lebensgefährten die Privatkredite betreffend sowie auch der Zeugen.

Insbesondere was das angebliche Darlehen des P. S. im Gesamtbetrag von CHF 900.000,- angeht, bestehen erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der diesbezüglichen Ausführungen der Berufungsverberin und des Zeugen. Über diese Darlehensgewährung gibt es keinen schriftlichen Vertrag. Laut Aussage des P. S. wurde mündlich vereinbart, dass das Darlehen 10 Jahre unverzinst bleibt und danach, also ab 2005, 25 % Zinsen zu leisten und die Kreditsumme in Teilbeträgen in Höhe von CHF 650.000,- im Jahr 2014 und CHF 250.000,- im Jahre 2016 zurückzuzahlen sind. Sicherheiten seien keine gegeben worden. Für die

Kreditgewährung habe der persönliche Eindruck, dass es sich bei W. B. um einen erfolgreichen Geschäftsmann handle, ausgereicht. Über die Vermögenssituation habe das Haus in F., von dem der Zeuge allerdings nicht wusste, ob es der Berufungswerberin oder W. B. gehörte, hinreichend Auskunft gegeben.

Eine Darlehensgewährung unter diesen Bedingungen erscheint dem unabhängigen Finanzsenat absolut unglaublich. Es widerspricht gänzlich der Lebenserfahrung, dass ein erfolgreicher Geschäftsmann (der Zeuge gab an, dass er zur Zeit der Kreditgewährung 1994 bis 1996 selbstständig als Agent für den Verkauf von Losen tätig gewesen und mit 10 Angestellten sehr hohe Umsätze gemacht habe) einen Kredit in Höhe von CHF 900.000,- ohne jede schriftliche Grundlage und ohne jede Sicherheit, allein aufgrund eines persönlichen Eindrückes, der Kreditnehmer sei ein erfolgreicher Geschäftsmann, und ohne diesen Eindruck auch nur im mindesten auf seinen Wahrheitsgehalt zu überprüfen, gewährt wird. Auch wenn ein Kredit unter Freunden vergeben wird, gehört es doch zu den Gepflogenheiten, ein Mindestmaß an Beweisvorsorge und Sicherheit zu schaffen, ist es ansonsten doch nicht einmal möglich, im Falle der Nichteinhaltung der nur mündlich getroffenen Vereinbarung auch nur die Hingabe der Kreditsumme unter bestimmten Konditionen zu beweisen, ganz zu schweigen davon, an die vereinbarten Zinsen und das hingegebene Kapital zu kommen. Das Haus in F. wurde erst 1996 und somit nach Hingabe des größten Teiles der Geldsumme erworben und kann daher bei diesem Teil auch nicht für die gute Vermögenssituation von W. B. gesprochen haben. Auch war P. S. nicht einmal klar, wem das Vermögen gehörte, der Berufungswerberin oder W. B. Völlig unüblich ist auch, dass eine derartige Kreditvergabe ohne Klärung des Verwendungszweckes erfolgt sein soll. Der Zeuge hat gar nicht nachgefragt, zu welchen Zweck das Darlehen benötigt wurde. Er hat auch gar keine Kenntnis über die private Lebensführung von W. B. und der Berufungswerberin gehabt. Der Zeuge konnte nicht einmal mit Sicherheit sagen, ob die Kredite für private oder geschäftliche Zwecke verwendet wurden. Zwar gibt er zu Beginn der Einvernahme an, die Darlehen seien rein zu privaten Zwecken gewährt worden. Die Frage, weshalb seiner Ansicht nach ein erfolgreicher Geschäftsmann, für den er W. B. hielt, Darlehen in derartiger Höhe benötigte, beantwortete er damit, dass er wusste, dass auch erfolgreiche Firmen Kredite brauchen, um investieren zu können. Er habe zwar gesagt, der Kredit sei für private Zwecke gewährt worden, wenn er aber für geschäftliche Zwecke verwendet worden sein sollte, hätte er auch nichts dagegen. Diese Umstände sprechen nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates für die Vermutung des Finanzamtes, bei diesen Geldern habe es sich, falls sie denn überhaupt an den W. B. geflossen sein sollten (die vorgelegten Bankbelege beweisen nur die Behebung

entsprechender Geldbeträge von den angegebenen Bankkonten, nicht aber die Übergabe an W. B), allenfalls um Anlagegelder gehandelt. Als Darlehen kann diese Geldhingabe aus den vorgenannten Gründen jedenfalls nicht anerkannt werden. Eine Berücksichtigung der CHF 900.000,- bei der Vermögensdeckungsrechnung kommt daher nicht in Betracht.

Hinsichtlich der Darlehen von der WRIH Corp. ist einzuräumen, dass schriftliche Verträge, wenngleich nur in Kopien, mit den wesentlichen Vertragsinhalten vorliegen. Nach diesen Verträgen gewährt die WRIH Corp. W. B. aufgrund einer Besprechung in Zürich Airport die in Rede stehende Kreditbeträge (CHF 200.000,-, DM 100.000,- und DM 200.000,-) aus ihrem Risikofonds für private oder geschäftliche Zwecke. Das Kapital wird befristet bis 31. Oktober 2002 und 30. Juni 2003 gewährt und mit einem Festzinssatz von 6 % und einem Risikozuschlag von 3 % verzinst. Sicherheiten von Seiten des Kreditnehmers waren keine zu leisten. Eine solche Kreditvergabe ist jedoch bei einem Unternehmen, dessen Geschäftsgegenstand in Investments, Immobiliengeschäften und Darlehensgeschäften in den USA und Europa liegt und das einen eigenen Risikofonds für derartige Geschäft unterhält, eher nachzuvollziehen als im Fall des P. S. Zu diesen Krediten wurde, wie bereits erwähnt, O. S: von der WRIH Corp. als Zeuge befragt. Zum Zweck der Darlehen gab dieser an, sie seien einerseits für die Unternehmensfinanzierung, andererseits für den Hausbau (in F.) gedacht gewesen. Er habe sich die Researchgeschäfte des W. B. angesehen, die Profite abgeworfen und auch für die Zukunft erwarten lassen hätten und aufgrund dessen eine positive Empfehlung für die Darlehensgewährung an den Hauptsitz abgegeben.

Zur Verzinsung befragt gab er an, die Darlehenskonditionen seien damals im europäischen Raum höher gewesen, abgesehen davon sei ja beabsichtigt gewesen, dass W. B. investiere, um diese Zinsen finanzieren zu können. Die Darlehen seien auf ein Konto des W. B. überwiesen worden.

Bei diesem Konto handelt es sich um das Konto bei der C. S. Für das Finanzamt war dies ein Indiz dafür, dass es sich auch bei diesen Krediten um Anlagegelder handeln müsse.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates spricht dieser Umstand zunächst tatsächlich dafür, dass mit diesen Geldern Anlagegeschäfte beabsichtigt waren. Dies wird ja auch durch die Aussage des O. S: bestätigt. Dass die Kredite auf das besagte Anlagekonto der C. S. überwiesen wurde, bedeutet aber noch nicht, dass dieses Geld auch tatsächlich in Finanzgeschäfte investiert worden ist. Die vorliegenden Untersuchungsergebnisse der Schweizer Behörden sprechen vielmehr gegen eine solche Annahme. Auch vom Finanzamt selbst wurde wiederholt die Vermutung ausgesprochen, diese Anlagegelder seien zweckwidrig für die private Lebensführung verwendet worden. Im Unterschied zu den übrigen Fällen liegen

in diesem Fall aber Kreditverträge vor, die auch eine private Verwendung der Geldmittel gestatten. Hinweise gegen die Echtheit der Verträge liegen dem unabhängigen Finanzsenat keine vor. Auch für die Annahme, dass es sich bei diesen Verträgen lediglich um Scheinverträge handelt, dass also die WRIH Corp. die überwiesenen Geldbeträge zum Zweck der Anlage übergeben und lediglich zum Schein, um diese Verwendung zu verdecken, Kreditverträge abgefasst hat, ergeben sich aus dem Sachverhalt keine fundierten Hinweise. Aus diesem Grunde sind die in den vorgelegten Kreditverträgen ausgewiesenen Beträge bei der Vermögensdeckungsrechnung zugunsten der Berufungswerberin zu berücksichtigen. In diesem Punkte war der Berufung daher stattzugeben.

Boot ATS 3.300.000,00

In der Vermögensdeckungsrechnung für das Jahr 1993 befindet sich ein Betrag in Höhe von ATS 3,3 Mio. für ein Boot, der je zur Hälfte der Berufungswerberin und W. B. zugerechnet wurde. Dies deshalb, weil unter den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen eine von W. B. abgeschlossene Bootskaskoversicherung für ein Wassersportfahrzeug, ein Bayliner 4588, Baujahr 1991, mit Namen "Summertime", für den Zeitraum 1.4.1993 bis 1.4.1994 mit einem Versicherungswert von ATS 3,3 Mio. gefunden wurde. Das Finanzamt meinte daraus den Schluss ziehen zu können, dass dieses Boot auch W. B. gehörte.

Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Schlussfolgerung des Finanzamtes. Die vom vormaligen steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin vorgebrachte Erklärung, dieses Boot sei nur für drei Monate gechartert worden und daher dem Vermieter zuzurechnen, ist in der Tat wenig glaubwürdig. Es ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates völlig unüblich, dass der Mieter ein Boot auf eigenen Namen bei einer, aus der Sicht des Standortes des Bootes, ausländischen Versicherung versichern lässt und die Versicherungssumme (ATS 33.000,00) als Mietpreis gilt. Vielmehr ist es üblich, dass die Versicherung vom Vermieter abgeschlossen wird und die Versicherungsprämie im Mietpreis enthalten ist. Wenn die Berufungswerberin (in der mündlichen Berufungsverhandlung) wie auch ihr Lebensgefährte (in der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen) dagegen einwenden, diese Vorgehensweise sei nicht üblich, aber vorteilhaft, weil bereits für eine zweiwöchige Charter ein Preis von ATS 33.000,00 bezahlt werden müsse, so ist dem zwar insoweit zuzustimmen, als eine solche Vorgangsweise nicht völlig undenkbar ist. Sie hätte aber, da sie gänzlich unüblich ist und der zugrunde liegende Sachverhalt im Ausland verwirklicht und daher von der Behörde nur unter erschwerten Bedingungen überprüft werden kann, von Seiten der Berufungswerberin nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden müssen. Davon kann im vorliegenden Fall aber nicht die Rede sein. An dieser

Beurteilung ändert auch die "Aufklärung" des Sachverhaltes die streitgegenständlichen Boote betreffend in dem in der Berufungsverhandlung vom 6. Februar 2004 vom Rechtsvertreter vorgelegten Schriftsatz nichts. Dort wird zur Summertime vorgebracht, dass zu Anfang 1993 Rechtsanwalt DeM. und der W. B. beschlossen hätten, eine Yacht in Kroatien für 14 Tage zu chartern. Er, DeM., würde dies organisieren, aus Yachtzeitschriften seien verschiedene Vercharterer kontaktiert worden. Durchschnittlich lägen die Preise für eine 8 m Yacht bei ca. DM 3.000,- pro Woche. Im Zuge dieser Abklärungen habe DeM. eröffnet, ihm sei von einem Mitarbeiter einer Charterfirma ein Vorschlag gemacht worden. Die Berufungswerberin und ihr Lebensgefährte könnten seine Yacht, die er gerade gebraucht erworben habe, mit Standort in P./Slowenien für ca. 3-5 Monate nutzen, wenn sie bereit wären, seine Yacht in Österreich zu versichern, 1 Prämie (ATS 33.000,-) zu bezahlen und die Liegeplatzgebühr für ein halbes Jahr (ATS 14.000,-) zu übernehmen. Die Kosten hätten sich DeM. und sie geteilt (je 23.500,-). Obgleich sie natürlich die enorme Ersparnis gegenüber dem herkömmlichen Chartern erkannt hätten, hätten sie Bedenken geäußert. DeM. habe zu verstehen gegeben, dass mit der Haftpflichtversicherung kein Risiko eingegangen werde und er sich um die weiteren Abklärungen kümmern werde, da er ja der Fachmann für diese Angelegenheit sei. Hiezu ist zu sagen, dass diese Ausführungen den von der Berufungswerber behaupteten Sachverhalt auch nicht glaubhafter machen. Sie können auch nicht verifiziert werden, da zum kroatischen Vermieter keine genauen Angaben gemacht werden können (es ist nicht einmal der genaue Name bekannt) und der in dieser Sache angeblich federführende Rechtsanwalt DeM. im Jahre 1997 tödlich verunglückt ist und daher zu diesem Sachverhalt nicht mehr befragt werden kann. Davon abgesehen wurden diese Personen, insbesondere DeM., in diesem Schriftsatz überhaupt zum ersten mal erwähnt.

Das in Rede stehende Boot wurde daher zurecht W. B. zugerechnet. Auch der Umstand, dass 1997 ein weiteres Boot mit dem Namen "Summertime II" angeschafft wurde oder zumindest werden sollte, spricht für diese Annahme. (über die daraus abgeleitete Zurechnung der Einkünfte je zur Hälfte siehe unten).

Was die fiktiven Ausgaben aus einer zwischenzeitigen Veräußerung dieses Bootes anlangt ist zu sagen, dass über einen derartigen Verkauf nichts bekannt ist daher auch keine Einnahmen abgesetzt werden können.

Barabhebung ATS 1.188.955,00

Unstrittig ist, dass am 14. Oktober 1997 von einem Konto bei der S-Bank ein Betrag von ATS 1.188.955,00 bar behoben wurde. Das Finanzamt hat diesen Betrag bei seiner Vermögensdeckungsrechnung nicht zu Gunsten der Berufungswerberin und ihres

Lebensgefährten berücksichtigt, weil dieses Geld nicht zur Bestreitung des Lebensunterhaltes, sondern für die Anschaffung einer Motoryacht verwendet worden sei. Für diese Verwendung spreche die Aussage des E. F. vom 28.8.2001 bei der Kriminalabteilung des LGKV, wonach die Berufungswerberin und W. B. bei ihm im Herbst 1997 einen Bayliner 4085 bestellt und mit einem Betrag von ATS 800.000,- bis ATS 900.000,- angezahlt habe. Später hätten die Berufungswerberin und W. B. aber ein größeres Boot, nämlich einen Bayliner 5788 um USD 870.000,- kaufen wollen, er habe daher den Bayliner 4085 einem anderen Interessenten übergeben und für die Berufungswerberin und ihren Lebensgefährten die größere Motoryacht bei einer US Amerikanischen Firma bestellt. Da dieser zunehmend in finanzielle Bedrängnis gekommen sei, sei die Abwicklung direkt mit dem Hersteller in Seattle/USA erfolgt. Die Berufungswerberin und W. B. seien im August 1997 selbst nach Seattle geflogen. Bis zuletzt habe er von der BUSM Informationen über den Kauf des Bayliner 5788 bekommen. Danach sei dieses Boot 1998/1999 an die Berufungswerberin und W. B. ausgeliefert worden, und zwar in den Hafen von Malcone/Italien. Von dort sei es nach Izola/Slowenien überstellt worden. Der Übersteller des Bayliner 5788 sei E. W. gewesen.

Dafür spreche weiters eine bankinterne Kurzmitteilung vom 9. Oktober 1997 des ehemaligen Leiters der S-Bank über die kurzfristige Überziehung des Kontos des Berufungswerbers. Darin heißt es: *"wie bereits telefonisch besprochen benötigen wir für unseren Kunden W. B. eine kurzfristige interne ÜZ über ATS 1.100.000,-. Der Kunde benötigt das Geld für den Kauf einer Motoryacht zum Gesamtpreis von rd. DEM 500.000,-. DEM 300.000,- werden durch den Verkauf des vorh. Schiffes erzielt, DEM 200.000,- sollen kf. von uns zur Verfügung gestellt werden und werden von ausl. Konten des Kunden wieder bei uns angeschafft. Durch die WP-Verkäufe bei uns werden rd. ATS 350.000,- verfügbar, der Rest, eben rd. ATS 1,050 Mio. müssen kreditfinanziert werden. Diesen zusätzlichen Obligo stehen dann noch WP zum akt. Kurswert von ATS 1,165 ;Mio. gegenüber. Das entsprechende Depot kann in der Zwischenzeit gesperrt werden, eine Verpfändung scheint mir wegen der kurzen LZ nicht sinnvoll. Weiters liegen noch subst. Goldvermögen bei uns in Safes und besteht ein Guthaben über rd. USD 9000,-.....Die Genehmigung der int. ÜZ ü ATS 1,1 Mio. mit LZ bis Mitte od. Ende Nov. wird von mir bestens befürwortet und ich bitte um ihre Genehmigung. Bitte geben Sie den Rahmen auch sogleich mit ihrer Anweisung in ZGA 3 auf, da ich nächste Woche nicht im Hause bin, der Betrag aber am Di., den 14. Oktober behoben werden soll und niemand in der Filiale am neuen Kassensystem eine derartige hohe Supervisionsberechtigung hat."*

In der Berufung wird hiezu ohne nähere Begründung festgestellt, der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt treffe nicht zu. In der Berufung gegen den Bescheid über die

Festsetzung von Aussetzungszinsen bemerkt die Berufungswerberin hiezu, dass sie nach der Aussage des E. F. zwei Boote bestellt und angezahlt, aber keines davon erhalten habe. Dies mache keinen Sinn. Es sei auch nicht verständlich, mit welcher Berechtigung E. F. ein bereits angezahltes Boot abholen und einem russischen Käufer übergeben hätte können, dann hätte E. F. dasselbe Boot ja zweimal verkauft. Da sie weder die Aussage des E. F. noch die bankinterne Kontrollmitteilung kenne, sei es ihr nicht möglich, eine detaillierte Rechtfertigung abzugeben.

Im vorerwähnten Schriftsatz zur Aufklärung des Bootssachverhaltes ebenso wie von der Berufungswerberin (in der mündliche Berufungsverhandlung) wurde hingegen nicht mehr in Abrede gestellt, dass für dieses Boot eine Anzahlung geleistet wurde. Der Betrag wurde allerdings abweichend von E. F. mit DM 80.000,- angegeben. Anlässlich einer Bootsmesse habe E. F. das Boot zu einem sensationellen Preis angeboten. Da er dringend Geld benötigt habe, habe er dass Boot statt um DM 400.000,- um DM 250.000,- unter der Bedingung verkaufen wollen, dass 30 % innerhalb der nächsten Tage angezahlt würden. Es seien dann tatsächlich DM 80.000,- angezahlt worden. Der restliche Betrag hätte bald darauf bezahlt werden können, da der Verkaufserlös des Seglers (Nauticat 38 "Akire II) bei der S-Bank mit einem Betrag von ATS 1.188.955,- eingegangen sei. Dazu sei es nicht gekommen, da E. F. weder einen Kaufvertrag noch Bootspapiere aushändigen habe können oder wollen. Beweismittel für diese Angabe konnten nicht vorgelegt werden.

Hiezu fällt auf, dass wiederum zwei verschiedene Versionen der Berufungswerberin und W. B. vorliegen. Während zunächst eine Anzahlung auf die "Summertime" überhaupt bestritten wird, wird später eine Anzahlung sehr wohl zugestanden, allerdings mit einem niedrigeren Betrag, und nur mehr bestritten, dass die Barabhebung von ATS 1.188.955,- in den Bootskauf geflossen ist. Was mit der Barabhebung geschah, konnte die Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Februar 2004 allerdings nicht genau sagen. Des weiteren kollidiert die Aussage im erwähnten Schriftsatz mit den Aussagen des E. F. Es besteht nach Meinung des unabhängiger Finanzsenat nicht der geringste Grund dafür, an dessen Aussagen zu zweifeln. Zudem und v.a. spricht die obzitierte Kurzmitteilung des Filialleiters der S-Bank eindeutig für die Verwendung des bar behobenen Geldes für den Bootskauf. Die diesbezügliche Erklärung der Berufungswerberin, die Aussage von Dr. Z. sei schon glaubwürdig, es sei schon um einen gewissen Betrag angefragt worden, nur sei das Geld dann nicht für das Motorboot verwendet worden, ist gänzlich unglaublich. Aufgrund der vorliegenden Beweise ist daher davon auszugehen, dass das am 14. Oktober 1997 bar behobene Geld in den Bootskauf geflossen ist.

Kredit-Bank ATS 2,0 Mio.

Im Jahr 1996 hat die Berufungswerberin eine Liegenschaft samt Wohnhaus in F. erworben und gemeinsam mit W. B. umgebaut. Die für den Umbau getätigten Ausgaben flossen in die Vermögensdeckungsrechnung des Finanzamtes ein. Nach den Ausführungen des vormaligen steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin wurden die Umbaumaßnahmen mit einem Kredit der S Bank über ATS 2,0 Mio. finanziert. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde dieser Kredit nicht zur Finanzierung des Umbaus, sondern zur Begleichung des über den vereinbarten Kaufpreis in Höhe von ATS 3,0 Mio. hinaus "schwarz" gezahlten zusätzlichen Kaufpreis von ATS 2,0 Mio. verwendet. Das Finanzamt stützte sich für diese Annahme auf folgende Beweismittel:

Eine handschriftliche Gesprächsnotiz des Sachbearbeiters bei der SB, worin es heißt:

*"Kunde: E. G. und W. B. Gesprächsnotiz: Haus 1.352 m² Grund x 2.000,-
188 m² Wohnfl. Ev. Tausch Heim/Whg 5:3 Mio. => 2 Mio. Fin. neu + 500 lt. Whg. = 2,5 Mio.
2 Mio. Black bei Vertragsunterz. 1,5 - 0,5 Rangordnung! Whg. Bes. prot. Haus detto"*

Eine Stellungnahme des Filialleiters der S Bank, Dr. Z., in der festgehalten wird es: "*G. und B. leben in einer Lebensgemeinschaft. Sie sind Eigentümer einer rd. 180 m² großen Wohnung in W., Kreuzstraße 7. Diese Wohnung wurde nun gegen ein Haus in F. getauscht. D.h., offiziell kaufen G. und B. das Haus um ATS 3 Mio. und verkaufen ihre Wohnung ebenfalls um ATS 3 Mio. an den Verkäufer des Hauses. De facto zahlen G./B. noch einen Betrag von ATS 2,0 Mio. inoffiziell. Die Finanzierung dieser zwei Mio. bzw. die Übernahme einen bereits bestehenden Kredites auf die ehemalige Wohnung ist Gegenstand dieses Antrages.*"

In einer weiteren Stellungnahme der S Bank (Zentralstelle) vom 6.5.1996 werden unter Punkt 3) Finanzierung: die gesamten Investitionskosten mit ATS 6,65 Mio. beziffert und wie folgt aufgeschlüsselt:

Kosten (in TATS)		Finanzierung (in TATS)	
KP	5.000	SID	2.500
Renovierung	1.500	<u>EK</u>	<u>4.150</u>
<u>NK</u>	<u>150</u>	Gesamt	6.650
Gesamt	6.650		

Ein Selbstauskunftsformular, unterfertigt von der Berufungswerberin und W. B., in der unter Vermögen u.a. angegeben wird: "Haus 5.000.000".

Ein Antrag für Baufinanzierung - SID, ebenfalls von der Berufungswerberin und W. B. unterfertigt, mit den Angaben: "Kaufpreis 5.000.000,-, Renovierungskosten ATS 1.500.000,-,

Nebenkosten ATS 150.000,-.

Ein Protokoll über die Besichtigung der Liegenschaft von Dr. Z., in dem festgehalten wird: *"In Modernisierung/Renovierung/Umbau (z.B. kompl. neue Küche) wurden bereits rd. ATS 1,5 Mio. investiert..... Der Kaufpreis beträgt ATS 5 Mio. + 1,5 Mio.".*

Ein Schätzungsgutachten der BIuH GmbH vom 26.7.1996, worin der Wert der in Rede stehenden Liegenschaft mit 7,0 Mio. angegeben wird. Nach Ansicht des Finanzamtes deckt sich dieser Wert mit den in den Bankunterlagen genannten Kaufpreis in Höhe von ATS 5 Mio. und den Investitionskosten in Höhe von ATS 1,5 Mio. Auch bei der Hausdurchsuchung hätten nur Investitionsrechnungen für das Jahr 1996 über einen Gesamtbetrag von ca. ATS 1,5 Mio. gefunden werden können.

Beschlagnahmte Bankunterlagen, laut denen am 13.2.1996 eine Barbehebung von ATS 500.000,- und am 5.3.1996 eine weitere Barbehebung über ATS 1.500.000,- erfolgte.

Demgegenüber hat die Berufungswerberin in der Berufungsverhandlung am 6. Februar 2004 erklärt, der Kaufpreis mit 5,0 Mio. sei nur fingiert worden, um den Kredit bei der S-Bank zu erlangen. Dr. Z. habe den Kredit zunächst nicht geben wollen, die S-Bank sei eine Anlagebank, und keine Kreditbank. Es gebe eine KSV-Eintragung über W. B., selbst bei einer Grundbuchseintragung könne er den Kredit nicht befürworten. Der Wert des Hauses müsse daher mit 5,0 Mio. angegeben werden.

Diese Ausführung ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenats unglaublich, sie entbehrt jeder Grundlage. Damit würde dem ehemaligen Filialleiter der S-Bank zudem eine strafrechtswidrige Handlung unterstellt, wofür nicht der geringste Grund besteht, zumal auch keinerlei persönlicher Vorteil für ihn daraus erkennbar ist. Davon abgesehen erscheint es widersinnig, eines höheren Kaufpreises zu fingieren und dabei eine Gesprächsnote zu hinterlassen, auf der ausdrücklich die "Schwarzzahlung" eines Betrages angeführt ist. Die Beweislage ist in diesem Fall derart erdrückend, dass nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel an der Feststellung mehr zulässig ist, dass die Kreditsumme in Höhe von 2,0 Mio. neben dem vereinbarten Kaufpreis von 3,0 Mio. "schwarz" an den Verkäufer geflossen ist und der Kaufpreis daher in Wirklichkeit ATS 5,0 Mio. betragen hat. In diesem Sinne hat auch die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg als Abgabenbehörde zweiter Instanz über eine Berufung der Berufungswerberin gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes F. entschieden. Danach war aufgrund der Beweislage von einem Kaufpreis in Höhe von ATS 5,0 Mio. auszugehen. Eine Beschwerde gegen diese Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht erhoben worden.

Insgesamt ist daher zu sagen, dass der Berufungswerberin die Aufklärung des vom Finanzamt als unaufgeklärt ermittelten Vermögenszuwachses bis auf die Darlehen von der WRIH Corp. nicht gelungen ist. Wie bereits weiter oben ausgeführt, rechtfertigt ein festgestellter Vermögenszuwachs die Annahme, diese Vermögensvermehrung stamme aus nicht einbekannten Einkünften. Im vorliegenden Fall war anzunehmen, dass der Vermögenszuwachs aus Einkünften im Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit der Berufungswerberin als Finanzdienstleisterin herrührt.

Sicherheitszuschlag:

Das Finanzamt hat zu den so geschätzten Einkünften zusätzlich einen Sicherheitszuschlag von 50 % festgesetzt. Dagegen wendet der vormalige steuerliche Vertreter der Berufungswerberin ein, das Finanzamt habe sämtliche Ausgaben bis zu Beträgen in Höhe von ATS 10,- aufgrund der beschlagnahmten Unterlagen eruieren können, weshalb die Festsetzung auch nur des geringsten Sicherheitszuschlages unzulässig sei. Dieser Einwand ist unzutreffend. Die Schätzung nach dem Vermögenszuwachs stellt ja eine Methode dar, mit der aufgrund eines ermittelten Vermögenszuwachses auf entsprechende Einkünfte geschlossen wird. Eine weitgehende Annäherung an die wahren Besteuerungsgrundlagen, wie es das Ziel jeder Schätzung ist, ist mit dieser Methode nur dann möglich, wenn sämtliche Vermögenszu- und abflüsse ermittelt werden können. Davon kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Das Finanzamt hat nicht sämtliche Belege über Aufwendungen zur Verfügung gehabt, sondern es hat die Aufwendungen nur insoweit bei der Schätzung berücksichtigt, als Belege vorhanden waren. Das heißt aber weder, dass sämtliche Belege über Aufwendungen vorhanden waren noch, dass alle Aufwendungen mit Belegen getätigten wurden. Eine solche Annahme widerspräche der allgemeinen Lebenserfahrung. Für die allgemeine Lebenshaltung (Ernährung, tägliche Bedarfsartikel) etwa wurden überhaupt keine Ausgaben in Ansatz gebracht. Schon die Tatsache, dass über die Finanzdienstleistungen keine wie immer gearteten Aufzeichnungen geführt bzw. aufbewahrt wurden, zeigt, dass eine auch nur einigermaßen genaue Rekonstruierung der geflossenen Einnahmen unmöglich ist. Hinzu kommt, dass zu Beginn der Hausdurchsuchung der vermutlich entscheidende Datenträger zerstört wurde. Weiters muss in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen im Rechtshilfeansuchen des Schweizer Untersuchungsrichters verwiesen werden, wonach die Summe der ausstehenden Kundengelder erheblich größer sei als die sichergestellten CHF 8 Mio. und der dringende Verdacht bestehe, dass die Kundengelder nicht investiert wurden, sondern in einem "Schneeballsystem" dazu Verwendung fanden, gekündigte und die versprochenen Renditen auf Kosten von Neuanlegern zurückzuzahlen. Auch sei der Verbleib

der von W. B. bar behobenen CHF 25 Mio. unklar. Ohne auf die Frage eingehen zu wollen und zu können, was mit diesen CHF 25 Mio. wirklich geschehen ist, bleibt für den unabhängigen Finanzsenat jedenfalls die Tatsache bestehen, dass die Berufungswerberin und W. B. in den Streitjahren Zugriff zu Kundengeldern in mehrstelliger Millionen Schweizer-Franken-Höhe hatten und nach wie vor der dringende Verdacht besteht, dass diese Gelder zum Teil zweckwidrig verwendet worden sind. Eine Mitwirkung der Berufungswerberin und ihres Lebensgefährten an der Aufklärung des Sachverhaltes hat es nicht gegeben. Viele Vermögenszuwächse wurden erst zugegeben, wenn die Beweislage erdrückend war, wie etwa bei der Anschaffung des Bootes "Akire II". Andererseits hat das Finanzamt Vermögenszuwächse nur angenommen, wenn es dafür schriftliche Belege gab. So wurde etwa das Boot Bayliner 5788 mangels derartiger Belege nicht zugerechnet, obwohl es Hinweise (Aussage E. F., Beurteilungsbogen BTV-Leasing) gab, dass dieses im Herbst 1997 um USD 870.000,- von W. B und der Berufungswerberin angeschafft wurde. Es kann daher nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht davon ausgegangen werden, dass die Vermögenszu- und -abflüsse vollständig erfasst wurden, weshalb davon auszugehen ist, dass die Schätzung nach dem Vermögenszuwachs in diesem Falle zu einem zu niedrigen Ergebnis führen würde. Mit der Anwendung eines Sicherheitszuschlages kann nun ein zu niedrig angenommenes Ergebnis korrigiert werden. Aufgrund der vorangeführten Umstände scheint dem unabhängigen Finanzsenat auch ein Sicherheitszuschlag von 50 % als angemessen. Eine damit allenfalls bewirkte Ungenauigkeit hat die Berufungswerberin zu tragen. Denn wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (gl. z.B. Verwaltungsgerichtshof 28.5.1997, 94/13/0032; 22.4.1998, 95/13/0191; 30.9.1998, 97/13/0033).

Die vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin beanstandeten Schwankungen hinsichtlich der für die einzelnen Streitjahre geschätzten Einkünfte sind auf die Schätzungsmethode zurückzuführen. Wenn in einem Jahr ein höherer unaufgeklärter Vermögenszuwachs festgestellt wird als in einem anderen, so ist eben anzunehmen, dass im einen Jahr höhere (nicht einbekannte) Einkünfte erzielt wurden als im anderen. Diese Schwankungen lassen sich im Übrigen auch damit erklären, dass die Berufungswerberin und W. B. in einem Bereich tätig waren, in dem mit, im Vergleich zu durchschnittlichen beruflichen Tätigkeiten, enormen Kapitalmitteln auf wenig transparente Weise gearbeitet wird. Aufgrund der Zugriffsmöglichkeit der Berufungswerberin und W. B. zu außergewöhnlich hohen

Geldbeträgen ist auch die in den einzelnen Streitjahren stark schwankende Vernögensvermehrung erklärbar.

Betriebstätte:

In der Schlussbesprechung und in der Berufung wurde eingewandt, die Berufungswerberin und W. B. hätten von 1988 bis 1990 bei P.M. in Z., und dann ab 5.1.1991 bis 31.10.1997 im Büro der R. AG in Ue. in der Schweiz eine Betriebstätte innegehabt. In diesen Büros seien die wesentlichen betrieblichen Tätigkeiten ausgeführt worden. Bis November 1997 seien im Wohnhaus in F. in Österreich lediglich Hilfsgeschäfte durchgeführt worden. Dem österreichischen Staat stehe daher kein Besteuerungsrecht für allfällig in der Schweiz erzielte Einkünfte zu.

Über die Betriebstätte in Ue. wurde in der Schlussbesprechung am 15. Februar 2002 eine "Interne Besprechungsnotiz" vom 15. Jänner 1991 über eine Besprechung zwischen der Berufungswerberin und E.G. einerseits und der R. AG andererseits vorgelegt, laut welcher zwischen den Teilnehmern folgende Vereinbarung getroffen wurde: "*Die Fa. R. AG ,mit Sitz in E. stellt Herrn B. und Frau G., K. 7 in W., einen Bürraum im Zweigbüro in Ue. mit 15 m² komplett eingerichtet mit aller Infrastruktur zur Verfügung (gem. beiliegendem Grundriss). Im Gegenzug profitiert die Fa. R. AG von den Handelsempfehlungen (Research) welche von Herrn B. hier im Büro erstellt werden, und kann diese auch für Dritte nutzen. Herrn B. und Frau G. steht es frei, das Büro täglich zu benutzen.*"

Am Ende dieses Schriftstückes befindet sich folgender handschriftlicher Vermerk. "*Das Büro wurde bis 31.10.97 benutzt*".

Am 1. Dezember 2003 wurde der seinerzeitige Inhaber der R. AG, O. S., u.a. zu diesem Büro befragt. Er gab an, diesen Mietvertrag zwischen 1992 und 1994 geschlossen zu haben. Bei dem Büro habe es sich um ein Zimmer mit Schreibtisch, Computer, EDV-Anschluss gehandelt. Anfangs habe W. B. das Büro häufig benutzt, dann nicht mehr. Er habe Handelsgeschäfte von dort unternommen. Den Gemeindebehörden sei die Vermietung des Büros nicht gemeldet worden, er glaube aber, dass der W. B. seinen Hauptsitz nicht in Ue. gehabt habe (nur für diesen Fall hätte eine Meldepflicht bestanden).

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist damit für die Berufungswerberin nichts gewonnen. Der unabhängiger Finanzsenat stellt zwar nicht in Abrede, dass die vorzitierte Vereinbarung tatsächlich getroffen wurde. Dies heißt aber noch nicht, dass deshalb schon eine Betriebstätte vorgelegen hat und die geschätzten Einkünfte von der Besteuerung in Österreich ausgenommen wären.

Gem. Art. 7 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Schweiz) dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können. Gem. Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz wird unter "Betriebstätte" im Sinne dieses Abkommens jede feste Geschäftseinrichtung verstanden, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Ein Büro stellt unstrittig eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne des DBA-Schweiz dar. Fraglich ist aber, ob und inwieweit von diesem Büro aus eine unternehmerische Tätigkeit durch die Berufungswerberin ausgeübt wurde und gegebenenfalls inwieweit die von der Berufungswerberin erzielten Einkünfte dieser Betriebstätte zugerechnet werden können. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kann nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht der Schluss gezogen werden, dass von diesem Büro aus eine relevante gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wurde. So fanden sich etwa unter den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen keinerlei Hinweise auf eine ausländische Betriebstätte oder ein ausländisches Büro. Auch während der Prüfung wurde keine Betriebstätte erwähnt. Die Berufungswerberin gab ihrerseits vor der Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes Feldkirch zu Protokoll, bis zum Bezug des Wohnhauses in F. die Geschäfte in der K. in W. erledigt zu haben. Laut den Aussagen der Berufungswerberin und ihres Lebensgefährten am 17.5.1999 haben beide in den Streitjahren für die T. AG Kundengelder angelegt und für diese Tätigkeit Provisionen erhalten. Die vorliegenden Bestätigungen der T. AG über die an die Berufungswerberin, K. 7 in W., bezahlten Provisionen enthalten keinen Hinweis auf eine Betriebstätte in der Schweiz. Auch die Bestätigung des P.M. über die Kundendienstleistungen der Berufungswerberin und W. B. vom 25.5.1999 gibt keinen Hinweis auf eine derartige Betriebstätte. Laut dieser Bestätigung betrafen die bestätigten Beträge (siehe oben) je zur Hälfte die Berufungswerberin und W. B. Bisher seien sie einfachheitshalber nur der Berufungswerberin bestätigt worden. W. B. war zu dieser Zeit bei der Berufungswerberin in W. wohnhaft. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates liegt daher die Annahme nahe, dass beide ihre Tätigkeit von diesem Ort aus ausgeübt haben. Dies wird auch durch die Aussage des Zeugen P. S. vor dem unabhängigen Finanzsenat

bestätigt. Befragt nach dem Ort der Tätigkeit des W. B. gab dieser zur Antwort: "Ich wusste, dass er damals in W. wohnt und von dort seine Geschäftstätigkeit entfaltete".

Eine Betriebstätte in der Schweiz wurde zum ersten Mal bei der Besprechung am 28. Jänner 2002 erwähnt. Wo sich diese befunden haben soll, konnten die Berufungswerberin und W. B. bei dieser Besprechung nicht genau sagen. Erst bei der Schlussbesprechung wurde die "Interne Besprechungsnotiz" mit dem Büro in Ue. vorgelegt. Es scheint dem unabhängigen Finanzsenat wenig plausibel, dass ein Unternehmer sich wenige Jahre später nicht mehr an den Ort seiner Haupttätigkeit erinnern kann. Erklärlich wird diese "Erinnerungslücke" nur dadurch, dass es sich beim angeblichen Büro in Ue., falls es überhaupt zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde, allenfalls um einen Nebenschauplatz gehandelt hat. Dem entspricht auch die Aussage des Zeugen O. S., wonach er glaube, W. B. habe seinen Hauptsitz nicht in Ue. gehabt.

Auch der handschriftliche Vermerk auf der besagten Bestätigung: "*Das Büro wurde bis 31.10.1997 benutzt*" sagt nichts über die Art der Benutzung aus.

Für die von der Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung (wie auch in der dort überreichten schriftlichen Darstellung der ausgeübten Tätigkeit) vorgebrachte Behauptung, für die Ausübung der Researchgeschäfte werde eine Standleitung benötigt, die bis 1997 nur in der Schweiz zur Verfügung gestanden habe, weshalb die Researches im Büro in Ue. erstellt worden seien, fehlt jeder Beweis und ist diese im Nachhinein auch nicht mehr verifizierbar.

Dazu kommen noch folgende rechtliche Überlegungen: Die Berufungswerberin hat keine Einkünfte in der Schweiz erklärt. Auch gibt es keine Aufzeichnungen über ihre angebliche Tätigkeit in der Schweiz, die eine Zurechnung der Einkünfte zu einer Betriebstätte in der Schweiz ermöglichen würden. Dazu wäre sie aber schon nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung verpflichtet gewesen. Die Vorschriften der §§ 124 bis 130 BAO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen beziehen sich auch auf Betriebstätigkeiten im Ausland. In diese Falle kann allenfalls die Verpflichtung, diese Bücher und Aufzeichnungen im Inland zu führen, entfallen, wenn solche über die Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb oder einer Betriebstätte zuzurechnen sind, im Ausland geführt werden (§ 131 Abs. 1 BAO).

Wie gesagt, enthalten die Provisionsbestätigungen des P. M. keinen Hinweis auf eine solche Betriebstätte. Hinzu kommt, dass aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen jede Kontrolle über die Richtigkeit der Höhe und die Vollständigkeit der von P. M., im Falle des W. B. sogar erst im Nachhinein, bestätigten Provisionen unmöglich ist. Es wäre Angelegenheit der

Berufungswerberin gewesen, entsprechend für den Nachweis einer Betriebstätte zu sorgen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht bei Sachverhaltselementen, die ihre Wurzeln im Ausland haben, eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei. Die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher und die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO tritt in dem Maße in den Hintergrund, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999). Auch § 138 BAO statuiert eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Danach haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen und ihre Richtigkeit zu beweisen. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Gerade dort, wo Verhältnisse für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufgeklärt werden können, kommt diese Mitwirkungspflicht zum Tragen. Wenn die Berufungswerberin keine Aufzeichnungen über ihre Tätigkeit in der Schweiz geführt und auch keine Unterlagen aufbewahrt hat, so hat sie diese Mitwirkungspflicht verletzt.

Das Büro in Ue. kann aus diesen Gründen nicht als Betriebstätte anerkannt werde.

Über die angebliche Betriebstätte 1998 bis 1990 bei P.M. liegen dem unabhängigen Finanzsenat keine Beweise vor, diese wurde lediglich behauptet. Eine Anerkennung als Betriebstätte scheidet daher auch in diesem Fall aus.

Die Provisionseinkünfte unterliegen daher der inländischen Besteuerung und die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die so für die einzelnen Streitjahre ermittelten Einkünfte waren gemäß einem Antrag des ehemaligen steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers sowie nach ausdrücklicher Zustimmung des Rechtsvertreters der Berufungswerberin sowie des Vertreters des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung je zur Hälfte der Berufungswerberin und W. B. zuzurechnen. Eine genaue Zurechnung der Vermögenszuwächse war aufgrund der engen und unauflöslichen Verflechtung der Vermögenstransaktionen der Berufungswerberin und ihres Lebensgefährten auch nicht möglich.

Verspätungszuschläge:

Bei den angefochtenen Bescheiden betreffend die Festsetzung von Verspätungszuschlägen wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1989, 1992 und 1993 sowie der Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1992 und 1993 handelt es sich gemäß § 295 Abs. 3 um abgeleitete Bescheide, mit denen die Verspätungszuschläge an die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989, 1992 und 1993 und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 angepasst wurden. Da die Berufung gegen diese Bescheide als unbegründet abgewiesen wurde, war auch die Berufung gegen die obgenannten Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen als unbegründet abzuweisen.

Zusammengefasst war daher wie folgt zu entscheiden: Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1994 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 sowie die Berufung gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 und gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1996 waren als unbegründet abzuweisen. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 war teilweise stattzugeben und zwar insofern, als die Kredite der WRIH Corp. steuerlich anzuerkennen und aus der Vermögensdeckungsrechnung der Jahre 1997 und 1998 auszuscheiden waren.

Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen betreffend Einkommensteuer 1989, 1992 und 1993 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 war als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 1. März 2004