

BGer 2A.146/2002 vom 13. Februar 2003

Bundesgericht, 2003-02-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.146_2002

FR: TF 2A.146/2002 du 13 février 2003

IT: TF 2A.146/2002 del 13 febbraio 2003

Erwägungen

E. 1.1

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibeghären gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 in fine OG). Es kann die Beschwerde daher auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den Entscheid mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (BGE 121 III 274 E. 2 c, S. 275 f.). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

E. 1.2

Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich vorab in den Jahren 1987 bis 1989 abgespielt und betrifft die direkten Bundessteuern 1987 bis 1992. Es ist deshalb zu prüfen, ob der damals geltende Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) oder das am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) Anwendung findet.

Bezüglich der steuerrechtlichen Qualifikation der aus den Investitionskonten fliessenden Vermögenserträge ist unbestrittenermassen der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer als damaliges materielles Recht anwendbar. Dasselbe gilt für die Bussenbemessung, bei welcher die Vorinstanz - nachdem im vorliegenden Fall nur ein leichtes Verschulden in Frage steht - zu Recht auf das mildere Recht von Art. 129 Abs. 1 BdBSt abgestellt hat (Urteil 2A.365/1996 vom 10. Juni 1998 E. 2, publiziert in: ASA 68 240).

E. 2.1

Der Beschwerdeführer hat mit der K._____ Establishment verschiedene Verträge abgeschlossen, die mit "Vermögensverwaltungsauftrag und Treuhandmandat" überschrieben sind. Nach § 4 Ziff. 1 des Vertrages hatte die beauftragte Gesellschaft die ihr zur Verfügung gestellten Vermögenswerte "zu verwalten und nach kaufmännischen Grundsätzen anzulegen". Sie durfte die ihr überlassenen Vermögenswerte "nur für die Finanzanlagen und bankmässigen Geschäfte" verwenden. Die Beauftragte übte das Mandat nach § 1 "treuhänderisch für den Auftraggeber" aus. Dieser konnte der Beauftragten - nicht näher bezeichnete - "Instruktionen" erteilen. Die Beauftragte konnte die Vermögenswerte nach § 4 Ziff. 1 des Vertrags nach freiem Ermessen, ohne vorheriges Einholen von

Weisungen, plazieren. Das Vermögen war nach § 4 Ziff. 2 des Vertrages "im Namen und alleinigen Risiko des Auftraggebers" zu verwalten. Nach den Verwaltungsaufträgen vom 17. Februar 1987 und 7. April 1987 beteiligt sich der Auftraggeber "am bestehenden Kapitalpool zwecks Handels mit Dollaroptionen" (Ziff. 1). Nach Ziff. 3 des Verwaltungsauftrages verpflichtet sich der Auftragnehmer, "vorgenannten Betrag nur zum Zweck des Optionshandels zu verwenden". Nach Ziff. 6 kann der Auftraggeber jederzeit von seinem Auftrag zurücktreten. In Ziff. 7 nimmt der Auftraggeber davon Kenntnis, "dass keine Zinsen oder Gewinne garantiert werden können". Dagegen erklärt der Auftragnehmer in Ziff. 8, er "verbürge sich dafür, dass dem Auftraggeber kein Schaden entstehe, insbesondere keine Verluste realisiert werden. Er verpflichtet sich, den unter 2 genannten Anteil nicht zu vermindern und für eventuelle Verluste aufzukommen". Ähnlich lautet auch der Vermögensverwaltungsauftrag mit der F. _____ Finanz AG. Nach Ziff. 3 ist der Beauftragte verpflichtet, die "Vermögenswerte nach bestem Wissen und Gewissen zu verwalten und nach kaufmännischen Grundsätzen anzulegen. Es liegt im freien Ermessen der Beauftragten, die Vermögenswerte zu plazieren, und zwar ohne vorherige Einholung von Weisungen. Gleichzeitig übernimmt die Beauftragte die Pflicht, die Vermögenswerte für jeweils zwei Monate oder quartalsweise fix anzulegen und das Optionsarbitragegeschäft nur als Zusatz auszuführen".

E. 2.2

Nach den Feststellungen der ATAG Ernst & Young AG vom 31. Juli 1992 als Konkursverwalterin der K. _____ Establishment haben die K. _____ Establishment und die A. _____ Finanz AG nur ca. Fr. 40 Mio. von rund Fr. 200 Mio. entgegengenommenen Geldern in Unternehmen investiert. Ca. Fr. 80 Mio. wurden nach dem Schneeballsystem zur Auszahlung von Renditen, zur Zurückzahlung von Anlagekapital und für Vermittlungsprovisionen verwendet. Fr. 25 Mio. gingen bei Brokergeschäften verloren, Fr. 25 Mio. wurden von X. _____ für den Brabham-Rennstall verwendet, weitere Fr. 25 Mio. dienten für Privatbezüge, Darlehen an diverse Drittpersonen, den Kauf von Fahrzeugen, Verwaltungskosten oder stellen nicht belegbaren Fehlbestand dar.

E. 2.3

Die Einnahmen der K. _____ Establishment stammten teilweise aus Erträgen des angelegten Vermögens, teilweise aus Brokergeschäften bzw. Investitionen in verschiedene Unternehmen. Zur Hauptsache wurden die Rückzahlungen und Renditeauszahlungen aus den laufenden Einzahlungen neuer Anleger finanziert.

Das Bundesgericht hat in einem ebenfalls die K. _____ Establishment betreffenden vergleichbaren Fall (Urteil 2A.365/1994 vom 21. Oktober 1996, publiziert in: ASA 66 377) festgestellt, dass entgegen § 4 Ziff. 2 des Verwaltungsvertrages diese das ihr zur Verfügung gestellte Kapital nicht als direkte Stellvertreterin auf den Namen der einzelnen Kapitalanleger, sondern im eigenen Namen angelegt habe. Die Renditeauszahlungen bzw. -gutschriften seien nicht nach dem Verkaufserlös bestimmter individuell auf den Namen einzelner Anleger erworbenen Vermögenswerte bemessen, sondern in Prozentsätzen der Einlagen festgesetzt worden. Die K. _____ Establishment habe entgegen der vertraglichen Regelung keine Anlagen im Namen der Beschwerdeführer getätigt, bei deren Verkauf ein steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 21 Abs.1 lit. d BdBSt erzielt worden sei. Sie habe die Anlagen vielmehr in eigenem Namen vorgenommen. Den Anlegern seien

quartalsweise bestimmte Prozentsätze ihrer Anlagen als Rendite ausbezahlt oder gutgeschrieben worden. Hierbei handle es sich nicht um Gewinne aus der Veräusserung ihnen individuell zustehender und einzeln bezeichneter Vermögenswerte nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt, sondern um Gewinnanteile aus Guthaben, die als Einkommen aus beweglichem Vermögen nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt steuerbar seien. Daran ändere nichts, dass die Gutschriften oder Auszahlungen in den Abrechnungen der K. _____ Establishment unrichtigerweise als "Kapitalgewinne" bezeichnet worden seien. Die Voraussetzungen, um ein Treuhandverhältnis anzuerkennen und die Anlagen und ihren Ertrag bzw. den Veräusserungsgewinn dem Beschwerdeführer zuzurechnen, seien daher von vornherein nicht erfüllt (E. 2b S. 380 f.).

Diese rechtliche Würdigung gilt grundsätzlich auch für den vorliegenden Fall.

E. 3

Die Beschwerdeführer machen indessen in verschiedener Hinsicht geltend, ihre Ausgangslage unterscheide sich - zumindest teilweise - von den vorstehend dargelegten Überlegungen des Bundesgerichts.

E. 3.1

Vorerst wenden die Beschwerdeführer ein, dass in Bezug auf die zweckwidrige Verwendung von Einlagegeldern durch X. _____ in zeitlicher Hinsicht eine Differenzierung vorgenommen werden müsse, weil davon auszugehen sei, dass X. _____ zumindest in der Anfangsphase im Jahre 1987 die Gelder der Anleger noch vertragsgemäss verwendet habe und eine zweckwidrige Verwendung erst später erfolgt sei.

Zutreffend ist, dass es sich in der genannten Entscheidung des Bundesgerichts um erst 1988 getätigte Kapitalanlagen handelte, während vorliegend (auch) bereits im Jahre 1987 festgestellte Anlagen in Frage stehen. Dennoch kann nicht davon ausgegangen werden, dass die K. _____ Establishment bzw. die andern von X. _____ beherrschten Vermögensverwaltungsgesellschaften im Jahre 1987 ein anderes Finanzgebaren als 1988 an den Tag gelegt haben. Dies ergibt sich zunächst aus dem zitierten Bericht der ATAG Ernst & Young vom 31. Juli 1992, wo insgesamt das Finanzgebaren von X. _____ und Y. _____ seit dem Jahre 1987 gewürdigt wird. Sodann ergibt sich aus den Erklärungen der K. _____ Establishment selbst, dass auch in der Anfangsphase des Jahres 1987 keine Renditeauszahlungen und -gutschriften von individuell auf den Namen einzelner Anleger erworbenen Vermögenswerten vorgesehen waren. Ansonsten hätte der Auftragnehmer in seinen Verträgen vom 17. Februar bzw. 7. April 1987 in Ziff. 8 nicht bestätigen können, dass "insbesondere keine Verluste realisiert werden". Mit Schreiben vom 25. Februar 1987 bestätigte die K. _____ Establishment dem Beschwerdeführer zudem, man könne "erstmalig eine Mindestrendite zusagen in der Höhe von Fr. 250.-- pro Woche und pro Tranche von Fr. 10'000.--, zum andern addiert sich hierzu der noch unbekannt ertrag aus den Optionsgeschäften". Diese Zusicherungen und Garantien erfolgten im Jahr 1987, und sie konnten nur eingehalten werden, wenn die Renditeauszahlungen wie im genannten Entscheid des Bundesgerichts aus den laufenden Einzahlungen neuer Anleger finanziert wurden.

E. 3.2

Im Zusammenhang mit der Realisierbarkeit der bis Ende Juni 1989 zugeflossenen Erträge machen die Beschwerdeführer geltend, dass sie von der Gutschrift vom 27. April 1989 über

US\$ 62'821.-- erst im Laufe des Nachsteuerverfahrens Kenntnis erhalten hätten. Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, dass ein grundsätzlich steuerpflichtiger Vermögensertrag auch dann nachbesteuert werden könne, wenn der Berechtigte nicht unmittelbar nach erfolgter Gutschrift, sondern erst später davon Kenntnis erhalte. Entscheidend sei einzig, dass diese Gutschrift dem Beschwerdeführer zuzuordnen sei. Die Beschwerdeführer anerkennen, dass diese Ausführungen der Vorinstanz "in normalen Fällen durchaus der Praxis" entspreche; diese könne aber nicht auf den streitigen Fall übertragen werden, da sie zufolge des Konkurses der Firmen von X._____ keine Möglichkeit der Realisierung mehr gehabt hätten.

Diese Einwendungen der Beschwerdeführer vermögen nicht zu überzeugen. Gemäss Ziff. 4 der Verwaltungsaufträge mit der K._____ Establishment vom 17. Februar bzw. 7. April 1987 erhielt der Auftraggeber jeweils montags eine Abrechnung für die vorangegangene Berichtswoche und den jeweiligen Stand seines Kontos. Nach Ziff. 5 wurden die erzielten Gewinne jeweils am letzten Freitag jeden Monats abgerechnet und am darauffolgenden Dienstag ausbezahlt. Nach § 6 des Vermögensverwaltungsauftrags und Treuhandmandats vom 21. September 1988 erfolgte die Abrechnung am Ende jeden Kalendervierteljahres. Eine inhaltlich gleichlautende Bestimmung enthält Ziff. 5 des Vermögensverwaltungsvertrags mit der F._____ Finanz AG vom 23. April 1987. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer die Entwicklung ihres Kontos aufgrund der kontinuierlich erfolgten Meldungen mitverfolgen konnten. Zu berücksichtigen ist dabei, dass die Bankkommission erst am 1. September 1989 die Liquidation anordnete.

E. 3.3

Die Beschwerdeführer werfen im weiteren der Vorinstanz vor, bei der Frage der Realisierung der Gewinne stütze sie sich zu Unrecht auf das Bundesgerichtsurteil vom 21. Oktober 1996. In diesem Zusammenhang rügen sie, die Vorinstanz habe es unterlassen, die Urteile des Bezirksgerichts Zürich betreffend X._____ einzuverlangen. Ihrer Auffassung nach ergäbe sich aus dem Beizug dieser Akten, ob die fingierten Erträge der Vermögensverwaltungsfirmen tatsächlich realisierbar gewesen seien oder nicht. Sie rügen eine unrichtige Handhabung der Beweislastverteilung für die Einbringlichkeit bzw. Uneinbringlichkeit der Forderungen.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 21. Oktober 1996 in Erwägung 4 (S. 382 f.), auf welche die Vorinstanz Bezug nimmt, ausgeführt, Einkommen gelte in der Ermessensperiode grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufließen und wenn er einen festen Rechtsanspruch erwerbe, über den er tatsächlich verfügen könne. In der Regel werde bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheine. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen werde grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung abgestellt. Im weiteren führte das Bundesgericht aus, es sei nicht dargetan, dass eine Auszahlung vor der Konkurseröffnung (September 1989) in den Jahren 1988 und 1989 verweigert worden wäre. Nach den Feststellungen der ATAG Ernst & Young als Konkursverwalterin der K._____ Establishment seien den Anlegern ca. Fr. 80 Mio. als Gewinnanteile und Kapitalrückzahlungen ausbezahlt worden. Der Beschwerdeführer habe selber noch im Mai 1989 auf sein Verlangen eine Barauszahlung erhalten. Das Bundesgericht ging in der Folge von der Realisierbarkeit der Gewinnanteile und Kapitalrückzahlungen aus.

Diese Überlegungen des Bundesgerichts gelten auch für den vorliegenden Fall. Nebst dem Bericht der ATAG Ernst & Young hat die Vorinstanz zu Recht auch auf den Bericht der Bezirksanwaltschaft III des Kantons Zürich abgestellt, worin ausgeführt wird, dass aus den Kontozusammenstellungen hervorgehe, dass X. _____/Y. _____ auch noch nach dem 30. April 1989 Kapital- und Zinsauszahlungen vorgenommen hätten, so im Betrage von US\$ 187'000.--, DM 75'000.--, DM 10'000.--, DM 23'000.--, DM 8'000.--, DM 1 Mio., Fr. 10'000.-- und DM 30'000.--. Die Beschwerdeführer machen dazu geltend, dass X. _____ gerade in den Monaten vor dem Konkurs primär nur ihm bekannte und von ihm begünstigte Personen oder Firmen berücksichtigt habe, nicht aber gewöhnliche Anleger. Auch diese Ausführungen sind unzutreffend. Die Beschwerdeführer haben von der K. _____ Establishment am 20. April 1988 einen Check über Fr. 55'517.-- mit dem Vermerk "Auszahlung Rendite 1. Quartal", am 7. Februar 1989 einen Check über Fr. 5'893.-- mit dem Vermerk "Kapitalgewinn 4. Quartal 1988" und noch am 5. Mai 1989 einen Check über Fr. 5'762.-- mit dem Vermerk "Kapitalgewinn 1. Quartal 1989" erhalten. Daneben vertrauten sie noch am 7. April 1989 bzw. am 9. Juni 1989 der A. _____ Finanz AG weitere Beträge in der Höhe von Fr. 20'000.-- bzw. Fr. 5'000.-- an, wobei davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführer diese Überweisungen nur vorgenommen haben, weil sie davon ausgegangen sind, die Rückzahlung sei gesichert. Bei dieser Sachlage kann von einer offensichtlich unrichtigen, unvollständigen oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgten Sachverhaltsermittlung (Art. 105 Abs. 2 OG) nicht gesprochen werden. Ebenso wenig liegt eine unrichtige Beweislastverteilung vor (vgl. BGE 121 11 257, 266, 273; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 416, mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre).

E. 3.4

Eine Realisierung der Leistungen könnte allenfalls zweifelhaft erscheinen, wenn Leistungen besteuert würden, die der Rückforderung durch die Konkursmasse unterliegen. Die Beschwerdeführer machen indessen nicht geltend, im Konkurs der K. _____ Establishment sei von der paulianischen Anfechtung Gebrauch gemacht worden (vgl. Urteil 2A.181/2002 vom 27. Januar 2003 E. 2.3).

E. 3.5

Bezüglich der Vorgänge im letzten Quartal 1997 (recte 1987) machen die Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe sich geweigert, den Sachverhalt vollständig und richtig festzustellen. Das Anwachsen des Kontostands per Ende Dezember 1987 sei aufgrund der vorhandenen Belege rechnerisch nicht nachvollziehbar, und die Beschwerdeführer hätten diesen Kontostand nie anerkannt. Sie verlangen deshalb eine "lückenlose Rekonstruktion dieser Vorgänge", "ansonsten (müsse) von weiteren Kapitaleinlagen seitens der Beschwerdeführer oder anderer Personen aus seinem Bekanntenkreis ausgegangen werden".

Diese Einwendungen sind unbehelflich. Auch wenn das Anwachsen des Kontostandes per Ende Dezember 1987 rechnerisch nicht mehr nachvollzogen werden kann, so bleibt doch die Tatsache des belegten Standes von US\$ 95'629.--. Wenn die Beschwerdeführer unterstellen wollen, es sei auch möglich, dass sie selber weitere Kapitalanlagen getätigt hätten, so läge es an ihnen, entsprechende Belege beizubringen.

E. 3.6

Die Beschwerdeführer halten schliesslich fest, dass die Auszahlung der K._____ Establishment vom 20. April 1988 über Fr. 55'517 rechtlich als Kapitalrückzahlung zu betrachten sei und nicht als steuerbarer Vermögensertrag. Dies habe dem tatsächlichen Willen der Beteiligten entsprochen.

Auch mit diesen Einwendungen dringen die Beschwerdeführer nicht durch. Auf dem Check ist ausdrücklich erwähnt: "Auszahlung Rendite 1. Quartal US\$ 40'391.--, z.K. 1,3745". Etwas anderes ist aus den Akten nicht ersichtlich, insbesondere auch nicht aus dem Schreiben des Steuerpflichtigen vom 18. März 1993 an das Gemeindesteuernamt Beinwil.

E. 4

Die Beschwerdeführer machen geltend, im Falle einer Einkommenssteuerpflicht der fingierten Gutschriften sei davon auszugehen, dass die Einkünfte gewerbsmässig erzielt worden seien.

Wie das Bundesgericht im bereits mehrfach erwähnten Entscheid vom 21. Oktober 1996 (E. 2c, S. 381) ausgeführt hat, stellen die Einlagen in die K._____ Establishment Privatvermögen und nicht Geschäftsvermögen dar. Auch im vorliegenden Fall sind die Beschwerdeführer nicht selber durch gewerbsmässigen Wertschriftenhandel im Sinne einer Erwerbstätigkeit nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt tätig geworden. Vielmehr haben sie für die Verwaltung eines Teils des Privatvermögens die K._____ Establishment beigezogen. Diese ist wie eine Bank oder ein Anlagefonds für sie selbständig vermögensverwaltend tätig geworden. Die von der Gesellschaft getätigten Transaktionen sind aufgrund des praktizierten Schneeballsystems nicht im Einzelnen nachzuvollziehen und auch nicht einzelnen Anlegern konkret zuzurechnen. Es kann deshalb nicht von einem gewerbsmässigen Wertschriftenhandel gesprochen werden.

E. 5

Die Beschwerdeführer wenden schliesslich ein, die Erhebung von 15 Prozent der Nachsteuer als Busse sei unangemessen. Das vorliegende Strafverfahren liege weit zurück und aufgrund der hohen Geldverluste und der Bezahlung der Nach- und Strafsteuern von insgesamt Fr. 210'000.-- führe der vorliegende Fall zu einem stossenden Ergebnis, welches die Eigentumsrechte aushöhle und dem Gerechtigkeitsgedanken krass zuwiderlaufe.

Wie in E. 1.2 dargelegt, hat die Vorinstanz zu Recht das mildere Recht des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer angewendet. Dabei hat die Veranlagungsbehörde die Busse auf 15 Prozent der Nachsteuer festgesetzt und damit den Bussenrahmen, wie ihn die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihren - zwar nicht verbindlichen - Richtlinien herausgegeben hat, erheblich unterschritten. Sie hat dabei das geringe Verschulden ebenso berücksichtigt wie die Tatsache, dass die Beschwerdeführer viel Geld verloren und hohe Nachsteuern zu entrichten haben. Die so ausgefallte Busse erscheint insgesamt als angemessen und eine Strafbefreiung nach Art. 66bis StGB, auf den sich die Beschwerdeführer weiter berufen, fällt ausser Betracht. Nachdem die Nach- und Strafsteuerverfügung dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer nicht widerspricht, bleibt für eine Abweichung im Einzelfall kein Platz (vgl. Art. 191 BV). Über die Gewährung von Zahlungserleichterungen im Sinne von Art. 123 BdBSt bzw. eines Erlasses (Art. 124 f. BdBSt) ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.

E. 6

Die Beschwerde ist somit abzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführern, unter Solidarhaft, aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a, Art. 156 Abs. 7 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.