



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des T.G., gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 2000 entschieden:

- 1) Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben betragen (Berechnung in Schilling):

Einkommensteuer 1991:

Einkommen	25.796,46 €
Festgesetzte Einkommensteuer 1991 (Euro)	6.739,61 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	355.891,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	3.632,00 S
Sonderausgaben	- 4.5560 S
Einkommen	354.967,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	98.100,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 5.000,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	93.100,00 S
Kapitalertragsteuer	- 361,00 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	92.739,00 S

Einkommensteuer 1992:

Einkommen	7.645,84 €
Festgesetzte Einkommensteuer 1992 (Euro)	882,54 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	109.791,00 S
Sonderausgaben	- 4.582,00 S
Einkommen	105.209,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	17.144,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 5.000,00 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	12.144,00 S

Einkommensteuer 1993:

Einkommen	22.081,64 €
Festgesetzte Einkommensteuer 1993 (Euro)	5.203,08 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	308.452,00 S
Sonderausgaben	- 4.602,00 S
Einkommen	303.850,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	76.596,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 5.000,00 S
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	71.596,00 S

- 2) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2000 werden gemäß § 256 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung als gegenstandslos erklärt.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Mit Selbstanzeige vom 24. Jänner 2001 teilte der einen Gewerbebetrieb führende Berufungsführer dem Finanzamt mit, dass er Gelder bei der EAC Corporation (in der Folge: EACC) angelegt hatte. Den Ergebnissen einer daraufhin durchgeführten, auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützten Buch- und Betriebsprüfung Rechnung tragend, berücksichtigte das Finanzamt mit den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1991 bis 1999 vom 8. Oktober 2001 die aus der in Rede stehenden Geldanlage resultierenden Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Weiters wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ua. insoweit berichtigt, als betreffend die Jahre 1994 bis 1999 aufgrund nicht geklärter Vermögenszugänge im Schätzungswege jährlich 100.000 S hinzugerechnet wurden (aufgrund der dadurch bewirkten Abgabenverkürzung wurde über den Berufungsführer von der Finanzstrafbehörde erster Instanz infolge des Begehens einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in weiterer Folge eine Geldstrafe verhängt) und betreffend die Jahre 1992 bis 1996 Zinsen im Zusammenhang mit einem für eine Erbauszahlung aufgenommenen Kredit nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Den Ansatz der aus der EACC-Veranlagung resultierenden Erträge in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden 1991 bis 1999 sowie dem in weiterer Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid 2000 als Einkünfte aus Kapitalvermögen bekämpfte der Berufungsführer mit Berufung und nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen mit Vorlageantrag.

Mit Anbringen vom 15. Juni 2007 hat die steuerliche Vertretung des Berufungsführers die Berufungen insoweit zurückgezogen, als diese Jahre betreffen, für die das Recht, die Abgaben festzusetzen, noch nicht verjährt ist.

Nach § 207 Abs. 2 BAO in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 (vgl. § 209a BAO iVm § 323 Abs. 16 BAO), betrug die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, begann die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen. Im Falle des Nichtvorliegens einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung (gegenständlich ist eine Verurteilung einzig aufgrund der Hinzuschätzung zu den gewerblichen Einkünften in den Jahren 1994 bis 1999 erfolgt, die nicht erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen waren nicht Gegenstand des finanzstrafrechtlichen Verfahrens), hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden. Dies setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind nachzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15 und die dort angeführten Judikate).

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert eine Abgabenhinterziehung Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten zu erschließen (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, mwN). Eine Abgabenhinterziehung liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, entscheidend ist vielmehr, ob ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus. Bloßer Unbedacht und Leichtsinn reichen für die Annahme bedingten Vorsatzes nicht hin. Auch Irrtum schließt bedingten Vorsatz aus (vgl. VwGH 18.9.1991, 91/13/0064, und die dort angeführten Verweise).

Das Finanzamt hat ohne weitere Begründung die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen. Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte das Finanzamt mit, der Berufungsführer habe Selbstanzeige erstattet und dabei neben enormen Erträgen aus EACC-Veranlagungen noch andere Einkünfte aus Kapitalvermögen offen gelegt. Gerade bei einem Unternehmer müsse daher wohl zumindest bedingter Vorsatz angenommen

werden. Zudem hätten von der Betriebsprüfung Erträge im Schätzungswege hinzugerechnet werden müssen.

Daraus alleine kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein vorsätzliches Handeln des Berufungsführers in Bezug auf die von der finanzstrafrechtlichen Verurteilung nicht umfassten Jahre vor 1994 nicht abgeleitet werden. Wenngleich der Berufungsführer aus der EACC-Veranlagung über einen Zeitraum von zehn Jahren Erträge in beträchtlicher Höhe erzielt hat (die angesetzten Einkünfte aus Kapitalvermögen betrugen zwischen 108.172 S im Jahr 1991 und 531.710 S im Jahr 1998) lässt weder die Höhe nicht erklärter Einkünfte noch eine langjährige Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033) für sich den Schluss auf vorsätzliches Verhalten zu, ergibt sich daraus doch nicht, dass ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht worden wäre. Ebenso kann aus der Tatsache der Erstattung einer Selbstanzeige nicht gefolgert werden, dass im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen Einkünfte vorsätzlich verschwiegen worden wären (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Nicht ersichtlich ist für den unabhängigen Finanzsenat in diesem Zusammenhang ohne nähere Begründung auch, weshalb dem Berufungsführer schon aufgrund der Unternehmerstellung zumindest bedingter Vorsatz anzulasten sein sollte. Abgesehen davon, dass die in Rede stehende Veranlagung der privaten und nicht der betrieblichen Sphäre zugerechnet wurde, war die zum Teil auch in der Literatur kontrovers diskutierte Frage der Steuerpflicht der aus einer derartigen Geldanlage erzielten Erträge letztlich Gegenstand eines höchstgerichtlichen Verfahrens und ist daher nicht erkennbar, weshalb ein Unternehmer nicht im Vertrauen auf die Aussage im Platzierungsmemorandum, es handle sich um im Ausland erzielte "zinssteuerfreie Dividenden", von nicht steuerpflichtigen Erträgen ausgegangen sein sollte.

Auch der Einwand, dass neben den EACC-Erträgen weitere Kapitalerträge offen gelegt worden seien, lässt nicht erkennen, inwieweit dadurch die Einkommensteuer in den gegenständlich außerhalb der regulären Verjährungsfrist liegenden Jahren mit einem Hinterziehungstatbestand belastet sein sollte.

Nachdem der zu einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung führende Tatbestand erst ab dem Jahr 1994 und somit ohnedies innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist (siehe unten) gesetzt wurde, sich auch hinsichtlich der nicht als Betriebsausgaben anerkannten Zinsen im Zusammenhang mit einem für eine Erbauszahlung aufgenommenen Kredit bzw. hinsichtlich der den verlängerten Verjährungszeitraum betreffenden weiteren Prüfungsfeststellungen keine Anhaltspunkte ergaben, die Rückschlüsse auf ein vorsätzliches Verhalten des Berufungsführers erlaubten, kann dem Berufungsführer gegenständlich eine Abgabenhinterziehung

nicht zur Last gelegt werden und war die Frage der Verjährung daher anhand der fünfjährigen Verjährungsfrist zu prüfen.

Die Verjährung der Einkommensteuer 1991 bis 2000 begann jeweils mit Ende der genannten Jahre. Mit der (erstmaligen) Erlassung der jeweiligen Jahresbescheide wurden Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt; die fünfjährige Frist begann infolgedessen mit Ablauf des jeweiligen Jahres neu zu laufen. Weitere Unterbrechungshandlungen gehen aus der Aktenlage nicht hervor.

Der Einkommensteuerbescheid 1991 ist mit 21. Juli 1992, der Einkommensteuerbescheid 1992 mit 30. September 1993 und der Einkommensteuerbescheid 1993 mit 13. Oktober 1994 datiert. Der Einkommensteuerbescheid 1994 wurde am 28. März 1996 erlassen, die Einkommensteuerbescheide der Folgejahre ergingen jeweils später. Hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1993 begann die Frist infolgedessen spätestens mit Ablauf des Jahres 1994 neu zu laufen und endete spätestens mit Ablauf des Jahres 1999; die angefochtenen Bescheide vom 8. Oktober 2001 ergingen folglich erst nach Ablauf der Verjährungsfrist. Hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1999 begann die Frist hingegen frühestens mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen und endete somit frühestens mit Ablauf des Jahres 2001. Die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1999 wurden daher ebenso wie der Einkommensteuerbescheid 2000 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen.

Dem Inhalt des Schreibens vom 15. Juni 2007 zufolge gelten somit die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2000 als zurückgenommen und waren diese daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Die genannten Bescheide treten damit in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist diesbezüglich beendet.

Die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 vom 8. Oktober 2001 waren infolge bereits eingetretener Verjährung aufzuheben (vgl. Ritz, a.a.O., § 289 Tz 34) und der Berufung insoweit Folge zu geben. Da die Wiederaufnahme des Verfahrens gegenständlich nicht bekämpft wurde, waren die durch die Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Rechtsbestand beseitigten Bescheide neuerlich zu erlassen. Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen (§ 209a Abs. 1 BAO).

Feldkirch, am 29. Juni 2007