



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Adr, vertreten durch Alemannia Treuhand- und Revisions- GmbH, 6901 Bregenz, Arlbergstraße 139, vom 20. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 16. August 2004 bzw. vom 17. September 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für den Zeitraum 1991 bis 1999 und gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1991 bis 2000 entschieden:

- 1) Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1991 bis 1994 wird Folge gegeben. Die Wiederaufnahmbescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.
- 2) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 1999 sowie die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber investierte in das Anlagemodell EACC. Nachforschungen der Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde im Jahr 2001 ergaben, dass er hieraus Erträge, teils ausbezahlt, teils reinvestiert, lukriert hatte. Es kam zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1991 bis 1999 mit Erlassung neuer Sachbescheide bzw. zur Erlassung eines Erstbescheides für das Streitjahr 2000. Es wurden ihm Einkünfte aus Kapitalvermögen in folgender Höhe steuerlich zugerechnet (Beträge in ATS):

1991	1992	1993	1994	1995
37.451	30.224	44.280	53.205	58.483
1996	1997	1998	1999	2000
48.748	44.765	34.498	33.498	17.190

In seinen Berufungen gegen die Wiederaufnahmeverfügungen 1991 bis 1999 und gegen die Einkommensteuersachbescheide 1991 bis 2000 führte der Berufungswerber aus: Er verweise auf ein an die Abgabenbehörde I. Instanz gerichtetes Schreiben vom 27.4.2001. Schon darin habe er ausgeführt, dass nach Berücksichtigung der an ihn erfolgten „Rückflüsse“ mit 8.1.1999 der Zeitpunkt eingetreten wäre, zu dem er „alle veranlagten Beträge zurückerhalten habe“. Erst ab diesem Zeitpunkt seien daher Zuflüsse als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu beurteilen. Die Abgabenbehörde I. Instanz sei auf seine Argumentation nicht eingegangen, sondern habe lediglich darauf hingewiesen, dass Einkünfte wie die in Streit stehenden zwischenzeitlich durch eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als steuerpflichtige Kapitalerträge erkannt worden seien. Seiner Ansicht nach sei der gesamte Veranlagungszeitraum (Anmerkung: 10 Jahre) hinsichtlich des „effektiven Totalüberschusses“ zu untersuchen analog zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit zukunftsorientierter Prognoserechnung. In seinem Falle blieben bei einer solchen Beurteilung lediglich die Jahre 1999 und 2000 mit Einkünften aus Kapitalvermögen zu besteuern.

Die Berufungen wurden der Abgabenbehörde II. Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad 1) Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre (dies gilt für die auf den Streitfall anzuwendenden Fassungen BGBI. Nr. 194/1961 geändert durch BGBI. Nr. 681/1994 und durch BGBI. I Nr. 9/1998 gleichermaßen wie für die nach dem Steuerreformgesetz 2005 ab 2005 geltende Fassung BGBI. I 2004/57).

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

§ 209 Abs. 1 BAO (in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung BGBI. Nr. 194/1961 geändert durch BGBI. Nr. 312/1987; vgl. ab 1.1.2005 geltende Fassung BGBI. I 2004/180 sowie Übergangsbestimmung § 323 Abs. 18 BAO) bestimmt, dass die Verjährung durch jede nach außen erkennbare, von der Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommene

Amtshandlung unterbrochen wird. Hierbei beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen.

Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben in den auf den Streitfall anzuwendenden Fassungen BGBl. 194/1961, geändert durch BGBl. Nr. 681/1994 und durch BGBl. I Nr. 9/1998 (vgl. BGBl. I 2004/57 ab 2005, Übergangsbestimmung § 323 Abs. 16 BAO) zehn Jahre. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Insofern verlangt die herrschende Lehre eindeutige bescheidmäßige Feststellungen der Abgabenbehörde. Einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Vorsätzlich handelt gemäß § 8 FinStrG, 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.

Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen.

Prüft man im Streitfall das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Hinterziehung und davon abgeleitet für die längere, zehnjährige Verjährungsfrist, so ist festzustellen: Wohl hat der Berufungswerber gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht verletzt, jedoch ist ihm ein vorsätzliches Handeln nicht nachzuweisen. Aus der Aktenlage lässt sich ersehen, dass er im Vertrauen auf die Angabe im Platzierungsmemorandum, wonach die Anlage aufgrund ihrer Erwirtschaftung im Ausland "zinssteuerfrei" sei, sich dessen nicht bewusst war, mit seiner Unterlassung gegen die Rechtsordnung zu verstößen. Selbst ein bedingter Vorsatz im Sinne des zweiten Satzes des § 8 Abs. 1 FinStrG kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Unter Zugrundelegung des § 207 Abs. 2, 1. Satz BAO ergibt sich daher:

	1991	1992	1993	1994	1995
Erstbescheid	13.8.1992	23.8.1993	7.11.1994	1.9.1995	6.9.1996
Vj.	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001

Unterbrechung FinStr					28.2.2001
Vj. nach Unterbr.					31.12.2006
Angefochtener Bescheid	16.8.2004	16.8.2004	16.8.2004	16.8.2004	16.8.2004
Ergebnis	verjährt	verjährt	verjährt	verjährt	Nicht verjährt

Aus obenstehender Darstellung lässt sich ablesen, dass für die Jahre ab 1995 Verjährung nicht Platz gegriffen hat. Jedoch wurden die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1991 bis 1994 nach bereits eingetretener Verjährung erlassen. Den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide 1991 bis 1994 war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide spruchgemäß aufzuheben. Die Einkommensteuerbescheide („neue Sachbescheide“) 1991 bis 1994 vom 16.8.2004 scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide („alte Sachbescheide“) leben wieder auf.

ad 2) Bescheide 1995 bis 2000/ **Wiederaufnahmebescheide:** Der Berufungswerber hat seine Anfechtung der Wiederaufnahmebescheide nicht näher erläutert. Die Wiederaufnahmebescheide enthalten die Begründung, eine abgabenbehördlichen Prüfung habe zu Feststellungen geführt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und die zur amtsweigigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO berechtigten. Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz, wonach im Hervorkommen von Einkünften aus Kapitalvermögen im Jahr 2001 neue Tatsachen gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu erblicken sind. Bei der im Ermessen der Behörde liegenden Verfügung der Wiederaufnahme ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Damit ist auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Linde Verlag, Wien 2005, TZ 37 ff zu § 303). Da überdies im Streitfall die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig einzustufen sind, erfolgten die bescheidmäßigen Wiederaufnahmen für die Streitjahre 1995 bis 1999 zu Recht.

Sachbescheide: Die sieben Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates, auf die die Abgabenbehörde I. Instanz bei Erlassung der angefochtenen Bescheide Bezug nahm und die ebenfalls EACC-Anleger als Berufungswerber betrafen, ergingen im Juni 2004

(RV/0304-F/02, RV/0219-F/02, RV/0220-F/02, RV/0218-F/02, RV/0217-F/02, RV/0216-F/02, RV/0205-F/02). In diesen gelangte die erkennende Behörde zu dem Schluss, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlägen und zwar sowohl im Fall der ausbezahlten, als auch der reinvestierten Beträge. Vier Berufungswerber legten Beschwerde beim VwGH ein; dieser bestätigte in der Sache die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates ohne Abstriche (2004/15/0111-5, 2004/15/0110-5, 2004/15/0164-8 und 2004/15/0163-8, alle vom 19.12.2006). Auf die zitierten Erkenntnisse wird verwiesen.

Auszugsweise wird im Hinblick auf das Vorbringen des Berufungswerbers wiedergegeben:

Kapitalrückzahlungen

*Keine Handhabe sieht der unabhängige Finanzsenat schließlich auch dafür, die vereinnahmten Beträge wie in der Literatur zum Teil vertreten, als **Kapitalrückzahlungen** einzustufen (vgl. SWK 32/2001, S 782). Von einer Tarnung wahrer wirtschaftlicher Gegebenheiten kann nicht gesprochen werden: dass Geldanlagegeschäfte grundsätzlich mit Risiko verbunden sind, musste den Anlegern klar sein, dass im speziellen Fall größere Vorsicht am Platz gewesen wäre, war durch gewisse, ins Auge stechende Merkmale indiziert – so sind Renditen von mehr als 10% nur mit hochriskanten Anlageformen zu erreichen, bei denen auch der Totalverlust droht, Firmensitze in exotischen Ländern erschweren Nachforschungen und gerichtliche Auseinandersetzungen (www.boersenlexikon.de, faz.net). Das letztlich eingetretene Risiko, welches in dem möglicherweise endgültigen Verlust des Anlagekapitals zu sehen ist, muss daher als Folge und Ausfluss privatautonomer Entscheidungen von den Investoren getragen werden. Die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 7.4.1976, 1413/75, können, ohne näher auf § 1416 ABGB und das Leistungsbestimmungsrecht des Schuldners eingehen zu wollen, nicht auf den Berufungsfall übertragen werden. In dieser Entscheidung stehen einander der endgültige Ausfall einer Forderung und eine im selben Jahr erfolgte Zahlung eines Teilbetrages gegenüber, die letztlich vom VwGH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Kapitaltilgung eingestuft wurde. Im Berufungsfall wurden über nahezu 10 Jahre hinweg Erträge vereinnahmt, ohne dass es Komplikationen, Verzögerungen oder Auffälligkeiten gegeben hätte. **Dem Willen und Verständnis der Parteien entsprechend, handelte es sich um eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals, die als "Dividende" bezeichnet wurde.** Aufgrund der irrtümlichen Annahme, die Beträge seien nicht steuerpflichtig, unterblieb ihre Erklärung beim Finanzamt. Die plötzlich im 10. Jahr eintretende Risikoverwirklichung – Dividenden blieben aus, Totalverlust steht im Raum – vermag eine nachträgliche Umdeutung in Kapitalrückzahlungen nicht zu rechtfertigen (vgl. SWK 35/36, 2001, S 844).*

Anmerkung: Die am 21.8.1997 erfolgte und in den Kontoauszügen als „Rückzahlung“ bezeichnete Transaktion in Höhe von ATS 100.000 wurde **nicht** der Besteuerung unterzogen. Alle sonstigen kontenmäßigen Gutschriften scheinen unter der Bezeichnung „Dividende“ auf.

Liebhaberei, persönliche Leistungsfähigkeit

Differenziert zu betrachten ist überdies die Indikatorfunktion der persönlichen Leistungsfähigkeit. Hier ist als zeitlicher Rahmen das Kalenderjahr heranzuziehen, in dem der Tatbestand verwirklicht wurde, an den das Gesetz gemäß § 4 Abs. 1 BAO die Abgabepflicht knüpft. Jahre später, etwa nach Verlust eines Kapitalstammes, eine Leistungsfähigkeit nach Belieben rückwirkend zu negieren, scheint nicht nachvollziehbar. Auch wäre es im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu rechtfertigen, würde, nachdem sich der Verlust des Kapitalstammes herausgestellt hat, derjenige, der die Erträge - aus welchen Gründen immer - nicht erklärt hat, gegenüber demjenigen steuerlich begünstigt behandelt, der Kapitalerträge jährlich ordnungsgemäß erklärt hat und seines Kapitalstammes zB aufgrund gesunkener Börsenkurse oder eines Firmenzusammenbruchs verlustig wird.

*Keiner näheren Erörterung bedarf es nach Auffassung des Unabhängigen Finazsenates auch, dass aus den vom Finanzamt in der Berufungsvereentscheidung bereits aufgezeigten Gründen – auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen – keine **Liebhaberei** vorliegt (vgl. auch SWK 32/2001, S 782 und SWK 35/36/2001, S 844).*

Anmerkung: Die kontenmäßig auf das dritte Quartal 2000 entfallenden Gutschrift wurde nicht mehr der Besteuerung unterzogen, da der Unabhängige Finanzsenat in Übereinstimmung mit dem VwGH davon ausgeht, dass erstmals ab diesem Zeitpunkt eine Gutschrift nicht mehr zu Geld gemacht hätte werden können.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Jänner 2008