



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der UH, W,B, vertreten durch Fa. X,L, vom 12. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 6. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) bezog im Jahr 2000 vor allem Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Daneben flossen ihr laut Beilage zur Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von in- und ausländischen Kapitalerträgen zu.

In derselben Beilage wies sie auch "**Einkünfte aus Spekulationsgeschäft**" in folgender Form aus:

<i>"Kauf Besserungsvereinbarung am 23.1.1998</i>	<i>450.000,00</i>
<i>Verkauf am 2.10.2000</i>	<i>1.500.000,00</i>
<i>Veräußerungsgewinn</i>	<i>1.050.000,00</i>

Steuerfrei, da Verkauf nach einem Jahr."

Mit **Bescheid vom 23. Mai 2002** wurde die Bw erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer für das Jahr 2000** veranlagt.

Am **24. Mai 2002** erging seitens des Finanzamtes ein **Vorhalt** mit dem Ersuchen, bezüglich Kauf und Verkauf der Besserungsvereinbarung geeignete Unterlagen vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 18. Juni 2002** wurden von der Pflichtigen auftragsgemäß Kopien folgender Unterlagen (Vereinbarungen) vorgelegt:

1) "VERZICHT – BESSERUNGSVEREINBARUNG" VOM 1. DEZEMBER 1995 – abgeschlossen zwischen FGmbH (in der Folge kurz F) und XBank. (in der Folge kurz X):

Aus diesem Schriftstück geht hervor, dass die F mit der X in Geschäftsverbindung gestanden und die X im Rahmen dieser Geschäftsverbindung an die F Kredite gewährt habe (§ 1).

Auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der F leistete die X zur Verbesserung der Kapital- und Ertragssituation der F einen Sanierungsbeitrag, indem sie mit Wirkung 31. Oktober 1995 auf Kreditforderungen in Höhe von 43 Mio. S verzichtete (§ 2).

In **§ 3** der Vereinbarung mit dem Titel "Besserungsvereinbarung" wurde Folgendes festgehalten:

"Die Kreditforderungen der X leben jedoch bis zu einer Höhe von 12.600.000,00 S wieder auf (Besserungskapital), wenn in Zukunft ab dem Jahresabschluss 2/1997 wirtschaftliche Gewinne, definiert in Form eines wie nachstehend zu übermittelnden Überschusses, erzielt werden.

20% des errechneten Überschusses werden von F als Gegenleistung für die Gewährung des Sanierungsbeitrages gemäß § 2 an die X bis zur Höhe der wiederauflebenden Forderung bezahlt.

Dieser Überschuss errechnet sich wie folgt:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gem. § 231 Abs. 2 Z 17 HBG idF X abzüglich 4 Mio. S = Überschuss."

Laut **§ 4** der Vereinbarung war die X in Kenntnis davon, dass seitens der F bereits Verpflichtungen aus Besserungsvereinbarungen gegenüber Frau TH, Geschäftsfrau, M, bis zu einem Betrag von 9 Mio. S und gegenüber IGmbH bis zu einem Betrag von 6 Mio. S bestanden. In Anbetracht dieser Verpflichtungen wurde vereinbart, dass diese vorrangig im Verhältnis zu den Verpflichtungen aus gegenständlicher Besserungsvereinbarung zu erfüllen wären.

Laut **§ 5** der Vereinbarung sollte das Besserungskapital unverzinst sein.

Der für das Besserungskapital aufzuwendende Betrag war zum Zweck der Verbesserung der Kreditwürdigkeit sechs Monate nach dem Bilanzstichtag zur Zahlung fällig. Für den Fall des Zahlungsverzuges wurden 9% Verzugszinsen vereinbart (**§ 6**).

Die Rechte und Pflichten aus dieser Vereinbarung sollten laut **§ 7** auf die jeweiligen Rechtsnachfolger übergehen. Die X sollte berechtigt sein, ihre Ansprüche aus dieser Vereinbarung an Dritte rechtsgeschäftlich zu übertragen.

Der Passus in **§ 8** betreffend gesellschaftsrechtliche Änderungen, wonach während der Laufzeit der Besserungsvereinbarung Änderungen des Gesellschaftsvertrages und/oder der Gesellschafterstruktur der vorherigen Zustimmung der X bedürften und für den Fall, dass diese Zustimmung nicht eingeholt würde, eine Konventionalstrafe in Höhe des aushaftenden Besserungskapitals zu zahlen wäre, wurde dezidiert gestrichen.

2. "ZSSIONSVERTRAG" vom 20. Jänner 1998 – abgeschlossen zwischen der X als Zedentin und den Zessionären Dipl.Ing. GA, Ing. FH und UH:

Im Vertragsgegenstand (**Punkt I**) wurde auf die oben unter Punkt 1 erläuterte Verzichts- und Besserungsvereinbarung zwischen der F und der Zedentin Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass deren vollständiger Inhalt den Vertragsparteien bekannt sei.

Laut **Punkt II** der Vereinbarung trat der Zedent hiemit die ihm auf Grund der Verzichts- und Besserungsvereinbarung gemäß Punkt I allenfalls zustehenden Forderungen an die Zessionare vorbehaltlos zu nachstehenden Anteilen ab:

a) an Dipl.Ing. GA (Zessionar 1) bis zu einem Betrag von maximal 5.040.000,00 S, welcher

- einem Anteil von 40% entspreche;
- b) an Ing. FH (Zessionar 2) bis zu einem Betrag von maximal 5.670.000,00 S, welcher einem Anteil von 45% entspreche;
- c) an UH (Zessionar 3) bis zu einem Betrag von **1.890.000,00 S**, welcher einem Anteil von **15%** entspreche.

Die Zessionare seien ermächtigt, die F von der erfolgten Abtretung zu verständigen.

In **Punkt III (Abtretungspreis)** wurde vereinbart, dass die Zessionare als Gegenleistung für die Abtretung binnen 14 Tagen ab Unterfertigung dieses Vertrages Abtretungspreise wie folgt zu bezahlen hätten:

- a) Zessionar 1 einen Abtretungspreis von 1.200.000,00 S;
- b) Zessionar 2 einen Abtretungspreis von 1.350.000,00 S;
- c) Zessionar 3 einen **Abtretungspreis von 450.000,00 S**.

Die Abtretungspreise seien bar- und abzugsfrei auf das Konto des Zedenten bei der X zu überweisen. Barzahlung wäre ausgeschlossen.

In **Punkt IV (Haftung)** wurde darauf hingewiesen, dass der Zedent keinerlei Haftung für das tatsächliche Entstehen einer werthaltigen Forderung aus der Verzichts- und Besserungsvereinbarung gemäß Punkt I dieses Vertrages übernehme. Der Zedent übernehme weiters keinerlei Haftung für die steuerlichen Auswirkungen dieser Abtretung bei den Zessionaren 1 bis 3.

3. "ABLÖSE BESSERUNGSVEREINBARUNG" vom 2. Oktober 2000 – abgeschlossen zwischen den Berechtigten Ing. FH, UH und Dipl.Ing. GA und der F:

In dieser Vereinbarung wurde zunächst auf die unter den obigen Punkten 1 und 2 getroffenen Vereinbarungen verwiesen.

Im Rahmen der gegenständlichen Vereinbarung wurde nunmehr zwischen den Berechtigten und der F festgelegt, dass die Ansprüche aus der Besserungsvereinbarung durch eine **einmalige Abschlagszahlung von 10 Mio. S** abgegolten werden und die Ansprüche damit erloschen sollten. Die Differenz zwischen dem Nominale der Besserungsvereinbarung und der Abschlagszahlung spiegelte – dies wurde ausdrücklich erwähnt – den **Zinsvorteil** aus der vorzeitigen Rückzahlung wider.

Die Beträge sollten wie folgt zur Auszahlung kommen und innerhalb eines Monats nach Unterzeichnung dieser Vereinbarung fällig sein:

Ing. FH	4.500.000,00 S
UH	1.500.000,00 S
Dipl.Ing. GA	<u>4.000.000,00 S</u>
SUMME	10.000.000,00 S

Mit **Bescheiden vom 19. August 2002** wurde seitens des Finanzamtes das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und im Rahmen des im wieder aufgenommen Verfahrens ergangenen **Einkommensteuerbescheides 2000** der sich aus der Einlösung der Besserungsvereinbarung ergebende Überschuss als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst.

Der gegen den angeführten Wiederaufnahmebescheid erhobenen Berufung wurde mit **Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. November 2006, GZ RV/0012-L/04**, mit der Begründung Folge gegeben, *dass sich aus dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid der konkrete Wiederaufnahmegrund (neue*

hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel) nicht ergeben habe. Der Berufungsbehörde sei es aber verwehrt, einen solchen zu ergänzen.

Da auf Grund der Stattgabe der Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2000 die Rechtsgrundlage entzogen worden war, wurde die Berufung gegen letztgenannten Bescheid mit gleicher Entscheidung zurückgewiesen.

Mit **Bescheid vom 6. Dezember 2006 nahm** das Finanzamt in weiterer Folge das **Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000** abermals **wieder auf** und begründet dies, wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303/4 BAO war erforderlich, weil Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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.

In der Beilage zur Steuererklärung wurden Einkünfte aus Spekulationsgeschäft – Kauf Besserungsvereinbarung am 23.1.1998, Verkauf am 2.10.2000, Veräußerungsgewinn S 1.050.000,00 – als steuerfrei ausgewiesen. Der Bescheid für das Jahr 2000 ist am 23.5.2002 ergangen.

Erst im Zuge des Vorhaltsverfahrens vom 24. Mai 2002 wurde am 18.6.2002 der Sachverhalt offen gelegt. Aus den im Vorhalteverfahren vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich bei dem Vorgang am 2.10.2000 nicht um einen Verkauf, sondern um eine Einlösung der Besserungsvereinbarung handelt, und außerdem wurde bekannt, dass die Anschaffungskosten weit unter dem ursprünglichen Nennwert lagen, da die Einbringung zum Zeitpunkt der Zession unsicher bzw. eine Einlösung in nächster Zukunft kaum wahrscheinlich war.

Löst die Steuerpflichtige eine zinsenfreie Forderung eines Dritten ab und bezahlt sie dafür einen abgezinsten Betrag, dann gehört der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten der Forderung und dem später erhaltenen Betrag zu den Zinsen und anderen Erträgnissen aus Kapitalforderungen jeder Art, und damit liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Da somit der angeführte Wiederaufnahmegrund auf die Sachentscheidung einen Einfluss hat, liegen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303/4 BAO vor. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO). Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Ebenfalls am **6. Dezember 2006** wurde vom Finanzamt im wieder aufgenommenen Verfahren ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000** erlassen, in dem der strittige "Veräußerungsgewinn" in Höhe von 1.050.000,00 S zur Gänze als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst wurde.

Begründend wurde ausgeführt, dass *erzielte Mehrbetrag, den die Steuerpflichtige durch die Einlösung der von ihr erworbenen Besserungsforderungen im Vergleich zu ihren Anschaffungskosten erreicht habe, den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zuzurechnen sei.*

Gegen die angeführten Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2002 erhob die Bw durch ihre

steuerliche Vertreterin **Berufung** und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend führte sie Folgendes aus:

1. Zur Wiederaufnahme:

Nach hM sei die Einlösung bzw. Ablöse (Einziehung der Forderung durch den Gläubiger) einer Forderung genauso wie ein Verkauf dieser Forderung zu behandeln.

Was die Tatsache, dass die Besserungsvereinbarung nicht verkauft, sondern eingelöst worden wäre, anlangt, so hätte sich durch die neu hervorgekommenen Beweismittel daher kein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben können. Dies sei aber nach dem letzten Halbsatz des § 303 Abs. 4 BAO eine Voraussetzung für die Wiederaufnahme. Es ließen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege der Wiederaufnahme beseitigen.

Sei die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, dann sei das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen (Verweis auf VwGH und VfGH).

Selbst wenn man die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz zugrunde lege, durch die Einlösung einer unter ihrem Nominale angeschafften Forderung entstünden Kapitalerträge iSd § 27 Abs. 1 Z 4 EStG, ergäbe sich kein Unterschied zum Fall des Verkaufs, da aus wirtschaftlicher Sicht sowohl die Einlösung als auch der Verkauf zu einem über dem Anschaffungspreis liegenden Betrag zum identischen Ergebnis führen würde. Träfe die Ansicht des Finanzamtes für den Fall der Einlösung zu, müsse sie auch beim Verkauf angewendet werden. Gerade dieser Verkauf sei aber abweichend beurteilt worden.

Ob die Anschaffungskosten der Beteiligung unter dem Nominale der Besserungsvereinbarung gelegen hätten oder nicht, hätte – die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz zugrunde gelegt – keinen Unterschied machen dürfen. Denn bei Anschaffungskosten unter dem Nominale habe die Behörde Steuerpflicht angenommen; bei einer Rückzahlung über den dem Nominale entsprechenden Anschaffungskosten hätte sie ebenso – und dies bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides – zur Steuerpflicht gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG (wie in EStRL Rz 2391) kommen müssen. Auch insofern hätten die neuen Beweismittel im Ergebnis keinen anders lautenden Bescheid verursachen können. Laut VwGH (2.12.1985, 84/15/217) könne eine frühere unzutreffende rechtliche Beurteilung, die bereits richtig möglich gewesen wäre, nicht im Wege einer Wiederaufnahme saniert werden.

Da somit der angeführte Wiederaufnahmegrund auf die Sachentscheidung keinen Einfluss habe (auch die Einlösung der Besserungsvereinbarung stelle ein Veräußerungsgeschäft iSd § 30 EStG dar) und daher die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des "hervorgekommenen" Sachverhaltes zu verneinen sei, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechend der Judikatur nicht zulässig.

2. Zur Einkommensteuer 2000:

Zusammenfassend wendete die Bw diesbezüglich vor allem ein, dass der Differenzbetrag zwischen Anschaffungskosten und Ablösebetrag der Besserungsforderung deshalb nicht einkommensteuerpflichtig sein könne, weil die Forderung aufgrund der zweifelhaften Bonität der F unter dem Nominalwert gekauft worden wäre. Allenfalls könne nur eine anteilige Zinskomponente, deren Berechnung dargestellt wurde, herausgerechnet werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2007** wurde die Berufung gegen den **"Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer vom 6.12.2006"** im

Wesentlichen mit der Begründung, *dass der Sachverhalt, dass es sich bei dem in der Beilage zur Einkommensteuererklärung angeführten Verkauf um eine Einlösung der Besserungsvereinbarung gehandelt habe und die Anschaffungskosten weit unter dem*

ursprünglichen Nennwert gelegen hätten, erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 18.6.2002 offen gelegt worden sei, nachdem der Erstbescheid am 23.5.2002 ergangen wäre. Der angeführte Wiederaufnahmegrund habe somit auf die Sachentscheidung - § 27 Abs. 1 Z 4 und nicht § 30 EStG 1988 – gehabt.

Die Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000** wurde vom Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2007** teilweise stattgebend erledigt, indem – analog zur Vorgangsweise laut Berufungsentscheidung vom 30.11.2006, RV/0013-L/04, die bei gleich gelagertem Sachverhalt den Gatten der Bw betroffen hatte – ein unter Heranziehung des ursprünglichen Forderungswertes der Besserungsvereinbarung ermittelter Prozentsatz auf den Veräußerungsgewinn umgelegt und der entsprechende Betrag (430.500,00 S) als Zinsenanteil aus dem Titel der Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterzogen wurde.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2007 beantragte die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin die **Vorlage der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer vom 6.12.2006** an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen wurde. Gleichzeitig wurde auf die in der Berufungsschrift beantragte **mündliche Verhandlung verzichtet**.

Hinsichtlich der teilweise stattgebenden **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000** (Sachbescheid) wurde kein Vorlageantrag eingebracht, sodass diese in **Rechtskraft** erwuchs.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und lit. c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu 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 gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob im Zusammenhang mit der vom Finanzamt durchgeführten Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der zitierten Gesetzesbestimmung erfüllt gewesen wären.

Nach Ansicht der Bw waren durch die neu hervorgekommenen Beweismittel keine Tatsachen bekannt geworden, die geeignet gewesen wären, **einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen**, was aber eine notwendige Tatbestandsvoraussetzung bilde.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe z.B. VwGH 29.5.2001, 97/14/0036) kann eine Wiederaufnahme des Verfahrens – darin ist der Bw zuzustimmen – auf Grund des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens nur dann vorgenommen werden, wenn der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Auf den gegenständlichen Sachverhalt bezogen bedeutet dies Folgendes:

Wie aus dem angefochtenen Bescheid hervorgeht, stützte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen auf das **Hervorkommen neuer Beweismittel**, wobei diese in den im Zuge eines Vorhaltsverfahrens nachträglich vorgelegten Unterlagen (Besserungsvereinbarung F/X vom 1.12.1995; Zessionsvertrag vom 20.1.1998; Ablöse Besserungsvereinbarung vom 2.10.2000) bestanden hätten.

Ursprünglich war der Abgabenbehörde erster Instanz aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 nur bekannt gewesen, dass eine am 23.1.1998 um 450.000,00 S käuflich erworbene Besserungsvereinbarung am 2.10.2000 (also außerhalb des Spekulationszeitraumes) um 1.500.000,00 S verkauft worden war und sich daraus ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.050.000,00 S ergeben hatte.

Aus diesen Ausführungen ging weder hervor, um eine Besserungsvereinbarung welcher Art (z.B. in- oder ausländische Forderung?) es sich hiebei gehandelt hatte, noch waren die konkreten Hintergründe des Ankaufs (Ermittlung der Anschaffungskosten) und des Verkaufs daraus ersichtlich.

Unbestritten ist, dass es sich bei einer "Besserungsvereinbarung" um ein **Wirtschaftsgut** handelt.

So hat der **Verwaltungsgerichtshof** in seinem **Erkenntnis vom 31.1.2001, 95/13/0281**, festgestellt, dass eine "**Besserungsvereinbarung**" jedenfalls ein *Gläubigerrecht schuldrechtlicher Art darstelle, das als im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbares Gut und damit als Wirtschaftsgut zu betrachten sei.*

Unter einer Besserungsvereinbarung sei eine Abmachung zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet werde, das er dem Kapitalgeber nur im Falle seiner "Besserung" zurückzahlen müsse. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise entstehe dadurch

nichts Anderes als ein Anspruch auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals nach Maßgabe der vereinbarten näheren Bestimmungen der Vereinbarung. Die Rückzahlung habe aus künftigen Gewinnen und/oder Liquidationserlösen zu erfolgen. Es gebe die verschiedensten Ausgestaltungen von Besserungsvereinbarungen.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Ist der Teilwert niedriger, kann dieser angesetzt werden (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0117). Dieser Teilwert wird neben der Fälligkeit und Verzinslichkeit von der Einbringlichkeit der Forderung, der in Fällen, in denen sie von der Gewinnlage eines Unternehmens abhängig ist, natürlicherweise ein besonderes Augenmerk zu schenken sein wird, bestimmt (siehe auch Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 202 zu § 6).

Wie auch in der zum gleich gelagerten Sachverhalt ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.11.2006, RV/0013-L/04, ausführlich dargestellt, ist **eine Veräußerung von Forderungen vorerst darauf zu untersuchen, ob "Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art" und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen**. Wird eine Forderung unter ihrem Nennwert gekauft und sodann zu ihrem Nennwert eingezogen, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, weil der niedrigere Kaufpreis dem abgezinsten Nennwert entsprechen wird. Wurde dagegen die Forderung etwa wegen zweifelhafter Bonität des Schuldners unter dem Nennwert erworben und innerhalb der Spekulationsfrist weiterveräußert, dann liegt ein Spekulationsgeschäft vor (Doralt, a.a.O., Tz 36 zu § 30).

Fest steht auf Grund dieser Ausführungen, dass der sich aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 offen gelegte Vorgang "Kauf/Verkauf einer Besserungsvereinbarung" jedenfalls genauer hinterfragt hätte werden müssen, was schließlich – aber nachträglich, also im Wege eines erst nach Erlassung des Erstbescheides durchgeführten Vorhaltsverfahrens! – auch passierte.

Nach Ansicht des Finanzamtes ergaben sich aus den nunmehr vorgelegten Beweismitteln, die – das sei hier betont – den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund bildeten, vor allem neue Aspekte im Hinblick auf die Anschaffungskosten der Besserungsvereinbarung und deren Veräußerung und in weiterer Folge auf die Qualifikation des sich daraus ergebenden "Veräußerungsgewinnes" als steuerpflichtige Einkünfte (Wertsteigerung der Forderung, Erträge des Kapitalstammes).

Wenn nun die Bw vermeint, dass jene sich aus den Beweismitteln ergebenden Tatsachen, die das Finanzamt nunmehr als Rechtfertigung für die gänzliche Versteuerung des "Veräußerungsgewinnes" als Einkünfte aus Kapitalvermögen heranzog, zu keiner Änderung an

der rechtlichen Beurteilung gegenüber der Sachlage, die sich bereits aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung ergeben hatte, führen hätte können, so kann sich der Unabhängige Finanzsenat dieser Argumentation aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Grundsätzlich ist es richtig, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, **keinen** Wiederaufnahmegrund darstellen (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 9 zu § 303; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148).

Für diese richtige rechtliche Beurteilung müssen der abgabenfestsetzenden Stelle aber **alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente** bekannt sein (VwGH 29.5.2001, 97/14/0036), was bei der gegenständlichen Sachlage nicht der Fall war.

Das Finanzamt hatte vielmehr auf Grund der Darstellung in der Beilage zur Einkommensteuererklärung auch davon ausgehen können, dass sich der Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Besserungsvereinbarung aus einer Wertsteigerung des Wirtschaftsgutes ergeben hätte.

Wertänderungen des Kapitalstammes von § 27 (Einkünfte aus Kapitalvermögen) werden grundsätzlich nicht erfasst, weil die Kapitalanlage zum Privatvermögen gehört. Daher bleiben etwa Verluste und Gewinne aus Kursdifferenzen zwischen Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren grundsätzlich außer Betracht. Eine Steuerpflicht könnte sich allenfalls aus § 30 oder § 31 ergeben (Doralt, a.a.O., Tz 10 zu § 27).

Der Argumentation der Bw, dass das Finanzamt – egal, ob Verkauf oder Einlösung bzw. Anschaffung zum oder unter dem Nennwert – den Mehrerlös bzw. Veräußerungsgewinn bei richtiger rechtlicher Beurteilung schon im wiederaufzunehmenden Erstverfahren als zu versteuernde Erträge aus Kapitalvermögen behandeln hätte müssen, kann insofern nicht gefolgt werden.

Erst die aus den im Vorhaltsverfahren vorgelegten Unterlagen gewonnenen Erkenntnisse, vor allem das Wissen darum, dass die Besserungsvereinbarung seinerzeit nur um einen Bruchteil ihres Nennwertes erworben worden war, erbrachten solche neuen entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente, die die Versteuerung zumindest eines Zinsanteiles als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nach sich ziehen mussten.

Letztendlich ergab sich aus der genaueren Prüfung und abschließenden rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes auch ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 in Form einer – unangefochten gebliebenen – Berufungsvorentscheidung, in der der strittige Veräußerungsgewinn in einen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassenden Zinsanteil

und einen als Wertänderung des Kapitalstammes (aus Bonitätsgründen) steuerlich nicht zu erfassenden Anteil aufzuteilen war. Diese diffizile Berechnung war jedoch nur in Kenntnis der Unterlagen (Beweismittel) laut Vorhaltsverfahren, vor allem der ursprünglichen Forderung aus der Besserungsvereinbarung möglich, sodass den nachträglich im Vorhaltsverfahren vorgelegten Vereinbarungen bzw. Beweismitteln jedenfalls die Tauglichkeit als Wiederaufnahmegrund zugebilligt werden musste.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass – wie schon in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – die Tatsache, dass die Behörde bereits vor Erlassung des Erstbescheides den Sachverhalt hätte abklären können, einer Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entgegenstand.

Nach gesicherter Rechtsprechung (siehe z.B. VwGH 25.2.2005, 2001/14/007) und herrschender Lehre (Ritz, a.a.O., Tz 16 zu § 303; Stoll, Kommentar zur BAO, Bd. III, S 2932 u. 2934 mwN) schließt nämlich allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Ingesamt konnte also in der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, zumal die gegenständliche Ermessensentscheidung im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf das Überwiegen des öffentlichen Interesses an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung gegenüber dem Interesse auf Rechtsbeständigkeit sowie die nicht nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen entsprechend begründet und gegen diese Ermessensübung von der Bw auch keine Einwendung erhoben worden war.

Der Berufung war daher aus den dargelegten Gründen der Erfolg zu versagen.

Linz, am 29. Mai 2008