



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. G., B., vertreten durch Dr. Me. GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, L., vom 22. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. Juni 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997 sowie betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

2. Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 1997 Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, nichtselbständiger Arbeit sowie Vermietung und Verpachtung. Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte erklärungsgemäß.

Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurde dem Finanzamt bekannt, dass der Bw. im Zeitraum 1996 bis 1997 Ankäufe von "Shares" einer US-Gesellschaft über eine Firma in den Nlr. in Höhe von insgesamt 19.899.000,00 S getätigt habe.

In der Folge wurde die Prüfungsabteilung Strafsachen (= PAST) mit der Bearbeitung dieses Falles betraut. Im Endbericht vom 12. Juni 2002 hielt die PAST im Wesentlichen fest:

Der Bw. sei bis 1998 Geschäftsführer der Firma G. GmbH gewesen und habe daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Weiters habe er Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der Firma G. GmbH & Co. KG erzielt. Auch geringfügige Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung habe er erklärt. Ab dem Jahr 1999 habe der Bw. eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten bezogen. Eine von der PAST angestellte Geldrechnung für den Zeitraum 1992 bis 1998 habe ergeben, dass im Zeitraum 1992 bis einschließlich 1997 lediglich ein "Geldüberhang" in Höhe von ca. 690.000 S vorgelegen sei. Daraus habe sich vorerst der Verdacht ergeben, dass der Bw. für die "Aktienkäufe" in den Jahren 1996/1997 über Geldmittel verfügt habe, welche bisher dem Finanzamt nicht offen gelegt worden seien.

Anlässlich einer Vernehmung am 25. Juni 2001 habe der Bw. zunächst ausgesagt, dass er im Zeitraum 1996 bis 1997 lediglich Aktienankäufe in Höhe von ca. 15.000.000 S getätigt habe. Die Finanzierung der Ankäufe sei teils über Konten der Firma G. GmbH & Co. KG, teils mittels Privatgeldern erfolgt. Auf den Vorhalt, dass er laut Aktenlage jedoch Aktienankäufe in Höhe von rund 19.900.000 S getätigt habe, habe er angegeben, dass diese Summe nicht den tatsächlichen Einkäufen seinerseits entsprochen habe. Bei der Differenz handle es sich um eine Verbindlichkeit an die Verkäuferfirma betreffend weiterer Ankäufe von Aktien.

Schließlich habe der Bw. im Rahmen einer Vernehmung am 7. November 2001 gestanden, Aktienankäufe im Zeitraum 1996/1997 in Höhe von rund 19.000.000 S getätigt zu haben. Hinsichtlich deren Finanzierung legte er Beweismittel vor. Weiters habe er gestanden, dass er entgegen seiner Erstaussage Geldrückflüsse seitens des Aktienverkäufers in Höhe von insgesamt 8.000.000 S erhalten habe. Konkret sei ihm am 25. Juni 1997 ein diesbezüglicher Barbetrag in Höhe von 2.000.000 S ausgehändigt worden, welchen er wiederum für weitere Aktienankäufe verwendet habe. Er habe daraus eine Rendite in Höhe von ca. 600.000 S erzielt. Ein weiterer Betrag in Höhe von 6.000.000 S sei ihm am 2. Mai 1998 in bar überbracht worden, welchen er vorerst in seinem Tresor verwahrt und in den darauf folgenden Monaten bzw. Jahren in Teilbeträgen zur Schuldenstilgung verwendet habe. Als "Gegenleistung" habe er seine Anzeige beim LG W. zurückgezogen. Hinsichtlich beider Geldrückflüsse könne er keinen Nachweis erbringen.

Aufgrund der Ermittlungen der PAST sowie der Auswertung vorgelegter Unterlagen habe sich folgender Sachverhalt ergeben:

a) Finanzierung der Aktienankäufe:

Diese wurden Mittels Bankdarlehen, Barguthaben und Privatarlehen (Gatte, Söhne) wie folgt nachgewiesen:

Ankaufdatum	Ankaufsumme (ATS)
04.06.1996	236.250
04.07.1996	441.000
24.07.1996	951.132
29.11.1996	191.700
30.01.1997	118.800
13.02.1997	3.045.000
17.02.1997	1.228.500
18.02.1997	2.882.880
02.04.1997	4.620.000
24.04.1997	3.172.000
10.07.1997	1.000.000
24.07.1997	2.000.000
<b>Summe</b>	<b>19.887.262</b>

Bemerkt werde, dass der Bw. aufgrund seines vorhandenen Grund- und Betriebsvermögens bei den Bankinstituten entsprechend kreditwürdig gewesen sei und betreffend Besicherung der aufgenommenen Bankdarlehen sicher keine Probleme gehabt habe. Feststellungen betreffend Finanzierung obiger Ankäufe durch bisher unbesteuerte Gelder hätten sich nicht ergeben.

#### b) Finanzierung der Darlehensrückzahlungen

Die Tilgungen seien bisher größtenteils aus Erlösen aus Grundverkäufen, laufenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Entnahmen aus dem Betriebsvermögen der Firma G. GmbH & Co. KG sowie "angeblich" aus dem Geldrückfluss seitens der Firma EEC-CV. (EEC) iHv. 6.000.000 S) bestritten worden.

Feststellungen betreffend die Finanzierung obiger Tilgungen durch bisher unbesteuerte Gelder ergäben sich nur dann nicht, wenn den Angaben des Verdächtigen betreffend obigem

Geldrückfluss geglaubt würde und diese nicht als "Schutzbehauptung" ausgelegt würden. Als steuerrechtliche und strafrechtliche Würdigung gab die PAST an:

*„Nach Darstellung des Falles ist nach Ansicht der PAST offensichtlich, dass der Berufungswerber Opfer von Anlagebetrügern geworden ist. Er wurde unter Versprechen von schnellen und hohen Gewinnen zu entsprechenden Investitionen verleitet und zunächst mittels Auszahlung einer entsprechenden Rendite zu weiteren Investitionen animiert. Letztendlich kam es zum Verlust eines Großteils seiner Kapitalanlage. Eine steuerliche Beurteilung erfolge daher in Anlehnung an bereits ergangene Entscheidungen seitens der Abgabenbehörde in ähnlich gelagerten Fällen.“*

Hierzu verwies die PAST auf folgende Fundstellen: SWK 2001, S 782, Langheinrich in Finanzjournal 1997, 334, ARD 4848/19/97 und BFH vom 30.10.2001-IX R 15/01.

Weiters wird im Endbericht angeführt:

*"a) Geldrückfluss seitens der Firma EEC an den Berufungswerber am 25. Juni 1997:*

*Laut Vernehmungsniederschrift vom 07.11.2001 gab der Bw. an, dass er am 25.06.1997 seitens der Firma EEC einen Barbetrag in Höhe von 2.000.000 S erhalten habe. Dafür seien die von ihm am 04.07.1996 um einen Betrag in Höhe von 441.000 S sowie die von ihm am 24.07.1996 um einen Betrag in Höhe von 951.132 S angekauften Shares an die Firma EEC zurück gegeben worden. Die daraus resultierende Rendite habe rund 600.000 S betragen und ihn zu neuerlichen Investitionen animiert.*

*Nach Ansicht der PAST handelt es sich bei dieser Rendite um sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Abs. 2 EStG (Spekulationsgeschäft gem. § 30 Abs 1 lit. b EStG), welche im Jahr 1997 dem Berufungswerber zugeflossen sind und bisher nicht der Besteuerung unterzogen wurden.*

*b) Geldrückfluss seitens der Firma EEC an den Berufungswerber am 02. Mai 1998:*

*Laut Vernehmungsniederschrift vom 07. November 2001 gab der Berufungswerber an, dass er am 02.05.1998 seitens der Firma EEC einen Barbetrag in Höhe von 6.000.000 S erhalten habe. Als "Gegenleistung" habe er daraufhin seine Anzeige bei Gericht zurückgezogen. Da diese Rückziehung tatsächlich erfolgte, erscheint diese Aussage zumindest plausibel.*

*Nach Ansicht der PAST kann in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass der Anleger betrogen wurde, daher diese Rückzahlung als reine Kapitalrückzahlung betrachtet werden kann und mangels erzielter Erträge nicht einer Besteuerung zu unterwerfen ist.*

*Abgabenrechtliche Feststellungen:*

*Aufgrund der Feststellungen unter Punkt 5 lit. a wäre durch die Veranlagungsabteilung des Finanzamtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr 1997 vorzunehmen.*

*Der Betrag in Höhe von 607.868 S wäre als sonstige Einkünfte (Kennzahl 380) festzusetzen. Dem Verdächtigen und seinem Steuerberater wurde diese Feststellung bereits zur Kenntnis gebracht."*

Mit Bescheid vom 21. Juni 2002 nahm das FA das Verfahren betreffend

Einkommensteuer 1997 gem. § 303 Abs. 4 mit folgender Begründung wieder auf:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und 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.“*

Weiters erließ das Finanzamt den Feststellungen der PAST entsprechend den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 21. Juni 2002 mit folgender Begründung:

*„Dem Finanzamt wurde auf Grund von Ermittlungs- und Prüfungsmaßnahmen der PAST nachträglich bekannt, dass im Jahr 1997 sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Abs. 2 EStG (Spekulationsgeschäft gem. § 30 (1) Abs. 1 lit b EStG) in Höhe von S 607.868,-- zugeflossen sind und bisher nicht der Besteuerung unterzogen wurden. Da sich erhebliche steuerliche Auswirkungen ergeben, war bei der gem. § 20 BAO durchzuführenden Ermessensentscheidung den Interessen der Zweckmäßigkeit der Vorrang einzuräumen gegenüber den Interessen der Billigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft des Bescheides). Auf die bereits durch die PAST zur Kenntnis gebrachten Feststellungen wird verwiesen.*

*Am 25.6.1997 wurde von der Fa. EEC ein Barbetrag in Höhe von ATS 2 Mio ausbezahlt. Dafür wurden die am 4.7.1996 sowie am 24.7.1996 um einen Gesamtbetrag von 1.392.132,00 ATS angekauften Shares an die Fa. EEC zurückgegeben. Hinsichtlich der Rendite von 607.868,00 S liegen Spekulationseinkünfte vor.“*

Mit Eingabe vom 22. Juli 2002 erhob der Bw. gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 21.06.2002 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom selben Tag das Rechtsmittel der Berufung und stellte den Antrag, die Bescheide aufzuheben und das Einkommen des Berufungswerbers für das Jahr 1997 um die bescheidmäßig festgesetzten sonstigen Einkünfte in Höhe von 607.868 S zu vermindern und wieder in Höhe von 538.174 S festzusetzen. Als nähere Begründung führte der Bw. aus:

*„1. Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid gem. § 303 Abs. 4 BAO für das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 1997:*

*Als Begründung führen wir wie folgt aus:*

*In den Jahren 1996 – 1997 kaufte unser Klient sogenannte (nicht stimmberechtigte) ‚Aktien‘ der EEH. (kurz: EEH) mit Sitz in Ro./Bundesstaat NU.. Nach Versprechen der Anlageberater stand in diesem Zeitpunkt die Börseneinführung kurz bevor. Vertrieben wurden diese Aktien von der in Ne. ansässigen EEC, Tochtergesellschaft der EEH. Die EEH wurde den Anlegern als Muttergesellschaft der ersten privaten europäischen Lottogesellschaft EL Soc. Inc. mit dem Sitz in Ro. vorgestellt. Veranstalter des Lotto-Spiels sollte die in Gibraltar ansässige E-L Ltd., die auch eine Lotto-Lizenz des Staates (!!) bzw. der Regierung Gts. besessen haben soll, sein. Den Anlegern wurden Dividenden in Höhe von bis zu 50% der Einnahmen versprochen, sobald die Ziehungen begonnen haben.*

*An der EEH war nach den Darstellungen der Anlageberater auch die in den X. (angeblich) etablierte S-Bank beteiligt, mit deren Hilfe der Spielbetrieb aufgebaut werden hätte sollen und die für die Finanzierung der EEH verantwortlich gewesen sein soll. Da die S-Bank aufgrund US-amerikanischer Gesetze nicht berechtigt gewesen sei, Anteile an der EEH zu erwerben, kontaktierten Mitarbeiter dieser Bank unseren Klienten, um ihm seine Anteile abzukaufen. Die S-Bank wollte allerdings nur ein entsprechendes Aktienpaket (nur in paketieter Form zu 100.000 Aktien) übernehmen. Unser Klient sah darin eine Chance seine Anteile zu veräußern und damit sein Geld wieder zu erhalten. Da unser Klient zu diesem Zeitpunkt aber bereits gewisse Bedenken gegenüber die Praktiken der EEC als auch der S-Bank hatte, wollte er auf den Deal verzichten. Dies wiederum missfiel den Anlageberatern der EEC und den unter der S-Bank auftretenden am Betrug beteiligten Personen. Um unseren Mandanten weiterhin bei Laune zu halten und zu weiteren Investitionen zu bewegen, übergaben zwei Mitarbeiter der S-Bank unserem Klienten am 25.06.1997 einen Betrag iHv 2.000.000 S in bar in einem Aktenkoffer, der als Anzahlung für das zu erwerbende Aktiengesamtpaket gedacht war. Als Sicherheit für diese Anzahlung übergab unser Klient den Mitarbeitern der S-Bank die*

*Zertifikate über ein Aktienpaket, dessen Anschaffungskosten 1.392.132,00 S betrugen. Inwieweit es diese S-Bank tatsächlich gab oder gibt, blieb bislang ungeklärt.*

*Aufgrund dieser Anzahlung fühlte sich unser Klient in seinen bisher getätigten Investitionen bestätigt und kaufte weitere Aktien der EEH im Glauben, dass er am Ende das gesamte Aktienpaket gewinnbringend an die S-Bank verkaufen könnte. Dass diese Übergabe nur eine weitere Methode war, um ihn um sein Vermögen zu bringen, war unserm Klienten zu diesem Zeitpunkt noch nicht bewusst.*

*Ein tatsächliches Veräußerungsgeschäft ist somit nicht zustande gekommen und unser Klient sitzt seither auf einem Stapel Papieren, welche Anteile an einer US-amerikanischen Gesellschaft darstellen sollen. Wie die entsprechenden strafrechtlichen Verfolgungen der an der Betrugsache Beteiligten zeigt, war das Investitionsprojekt E-L nur ein groß angelegter Betrug, wobei eine tatsächliche Realisierung des Projektes nie beabsichtigt gewesen war. Auch wurden die von den betrogenen Anlegern erhaltenen Millionen nicht in die X. transferiert, sondern gingen für Betriebskosten sowie für das Salär der als Manager getarnten Betrüger drauf. Auch wurden seitens der EEC entsprechende Mittel in die Werbung gesteckt, um nach außen hin den Schein einer lukrativen Investition zu erzeugen bzw zu erhalten. Festzuhalten ist auch, dass unser Klient Anzeige bei der EDOK erstattete und somit maßgeblich zur Aufdeckung des Betruges beigetragen hat.*

*In Folge der Ermittlungen der PAST wurde vom Finanzamt im Wege der Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO ein abgeänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erlassen. Die zuständige Behörde sah in der Übergabe des Betrages iHv 2 Mio S ein Spekulationsgeschäft iSd § 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 lit. b EStG, weshalb sie den Unterschiedsbetrag gem. § 30 Abs. 4 EStG iHv 607.868,00 S als sonstige Einkünfte ansetzte, da ihres Erachtens nach Wirtschaftsgüter innerhalb der Spekulationsfrist veräußert wurden.*

*Hierzu erlauben wir uns wie folgt auszuführen:*

*Unser Mandant hat uE keinen Spekulationstatbestand iSd § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG verwirklicht, da er die in Frage stehenden 2 Mio. S als Anzahlung und nicht als Gegenleistung für das zur Sicherung übergebene Aktienpaket erhalten hat.*

*UE hat unser Klient die in Frage stehenden 2 Mio. S nicht wie von der Finanzbehörde angenommen aufgrund eines Veräußerungsgeschäfts erhalten. Der übergebene Betrag sollte nur dazu dienen, ihn weiterhin zu Investition zu bewegen. Durch die Anzahlung auf den Erwerb des gesamten Aktienpakets sollte er nur im Glauben gelassen werden, dass ihm – sobald er die auf das Gesamtpaket fehlenden Anteile erworben hätte – dieses gesamte Aktienpaket von der S-Bank abgekauft worden wäre. Die von unserem Klienten hingegebenen Aktien sollten nicht als Gegenleistung für ein Veräußerungsgeschäft dienen, sondern lediglich der Besicherung der Anzahlung dienen. Die Anzahlung selbst begründet noch kein Verpflichtungsgeschäft. Da der Kaufvertrag noch nicht erfüllt wurde, ist uE auch die Erfüllung eines Spekulationsgeschäft nicht möglich.*

*UE ist daher nicht vom Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes auszugehen, da es im vorliegenden Sachverhalt neben einer etwaigen zu sehenden Anzahlungsleistung allein um die Betrugsabsicht der entsprechenden Beteiligten der EEH, der EEC sowie der S-Bank ging. Jene zwei Personen, die unserm Klienten die 2 Mio. S in einem Aktenkoffer übergaben, hatten nie die Absicht, Anteile an der EEH zu erwerben, da sie wussten – wie die entsprechenden Aussagen in den Einvernehmungen im Nachhinein belegen – dass die Aktien der EEH (falls es diese Aktien außer auf Papier jemals gegeben hat) völlig wertlos waren. Durch die Übergabe sollte nur unser Klient bewegt werden, weitere Investitionen zu tätigen. Die zur Besicherung übergebenen Aktien waren bzw. sind daher uE zweifelsfrei noch unserem Klienten zuzurechnen. Da er dies zu diesem Zeitpunkt noch nicht wissen konnte, ging er davon aus, dass die 2 Mio. S als Anzahlung auf das Aktiengesamtpaket zu behandeln sind, das Verpflichtungsgeschäft selbst war aber in diesem Zeitpunkt noch nicht erfüllt, weshalb unser Klient im Jahr 1997 auch von nichtsteuerpflichtigen Einkünften ausgegangen ist.*

*Mangels Vorliegens eines Veräußerungsgeschäftes ist folglich auch kein Spekulationstatbestand verwirklicht worden. Selbst wenn man in der Übernahme des Betrages und der Übergabe der Zertifikate zur Sicherung ein Veräußerungsgeschäft annehmen könnte, so ist allerdings zu berücksichtigen, dass dennoch kein Spekulationsgeschäft vorliegt, da die "Aktien" der EEH keine Wirtschaftsgüter sind. Um ein Spekulationsgeschäft iSd § 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG zu erfüllen, muss ein Wirtschaftsgut innerhalb eines Jahres veräußert werden. Die "Anteile" an der EEH stellen keine Wirtschaftsgüter dar, da es an den grundlegenden Kriterien für die Einstufung als Wirtschaftsgut mangelt.*

*Der im außerbetrieblichen Bereich verwendete Begriff "Wirtschaftsgut" deckt sich grundsätzlich mit jenem, der im Bereich der Gewinnermittlung eingesetzt wird. Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffs "Wirtschaftsgut". Seiner Bedeutung nach, die sich aus der Rechtsprechung sowie aus dem Schrifttum ableiten lässt, muss es sich um "Güter des Wirtschaftsverkehrs" handeln (vgl. ua Quantschnigg/Schuch, Kommentar zum EStG, § 6 Rz 8). Da der Begriff des Wirtschaftsgutes über jene der Sache iSd bürgerlichen Rechts hinausgeht zählen neben Sachen, Gegenstände und Rechte, auch tatsächliche und rechtliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten als Wirtschaftsgüter.*

*Die herrschende Lehre nimmt ein Wirtschaftsgut ua bei Vorliegen folgender Voraussetzungen an:*

- *Es muss sich um ein Gut handeln, dass im wirtschaftlichen Verkehr auftritt, also auch übertragbar ist.*
- *Das Wirtschaftsgut muss nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar sein (Erkenntnis des VwGH vom 16.11.1993, 90/14/0077). Gegenstände und Vorteile sind dann einer selbständigen Bewertbarkeit zugänglich, wenn sie sich zu fassbaren werthaltigen Einzelobjekten konkretisiert haben, die ein Erwerber des Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises honorieren würde. Nach Auffassung des BFH muss es als solches greifbar sein, also als werterhöhend ins Gewicht fallen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Kommentar zum EStG, § 6 Rz 8).*

*Die Einzelveräußerbarkeit ist für die Annahme einer Wirtschaftsguteigenschaft nicht erforderlich, die Übertragungsmöglichkeit reicht aus (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG<sup>4</sup>, § 4 Rz 36). Ist weder eine Einzelveräußerbarkeit noch eine Übertragungsmöglichkeit gegeben, ist zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Verwertbarkeit möglich ist. Sind sämtliche Kriterien zu verneinen, liegt kein Wirtschaftsgut vor (Weber-Grellet in Dreseck, Kommentar zum dEStG<sup>21</sup>, § 5 Rz 95).*

*Somit umfasst der Begriff des Wirtschaftsgutes neben körperlichen Gegenständen auch rechtliche und tatsächliche Zustände als auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich ein ordentlicher Kaufmann (Denkfigur!) etwas kosten lässt, einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragbar sind und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 11.03.1992, 90/13/0230 mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH vom 29.04.1965, IV 403/62 U).*

*UE handelt es sich bei den von unserem Klienten erworbenen (angeblich) Shares eindeutig nicht um Wirtschaftsgüter. Aufgrund der zahlreichen Hinweise wie z.B. des deutschen Anlageschutzes, des Magazins Focus, "Stern-TV" vom 13.03.1996, der deutschen Wirtschaftsfahndung, etc. ist davon auszugehen, dass die als attraktive Finanzanlagegesellschaften gegründeten Unternehmen nur zur Täuschung der Anleger verwendet wurden und die meisten der dazwischen geschalteten Unternehmen nur eine leere Hülle darstellten. Prinzipiell hat es diese "Share" an der EEH außer auf dem Papier tatsächlich nie gegeben.*

*EEH war laut dem Landesgericht für Strafsachen in W. und einer von der EDOK übermittelten Interpolauskunft von IP-Washington vom 16.07.1997 anscheinend eine reine "Sitzfirma", die keine Geschäftstätigkeit ausübt. Damit wurde es von Interpol als zweifelhaft erachtet, ob die*

von der Firma EEC verkauften Firmenanteile an der EEH tatsächlich werthaltig sind. Bei der EEC handelte es sich um eine ausschließlich auf die wiederkehrende und geplante Begehung schwerwiegender strafbarer Handlungen gegründete Unternehmung, die das Vermögen diverser Anleger veruntreute. Durch die in Ane. ansässige EEC wurden Anleger geworben, durch deren Geld die "erste privatwirtschaftliche E-L-Gesellschaft ohne Staatsbeteiligung" geschaffen werden sollte. Den Anlegern wurden als Sicherheit immer wieder Geschäftsberichte der Muttergesellschaft versprochen, die dann aber aufgrund fadenscheiniger Begründungen doch nicht zur Verfügung gestellt wurden. Wie der deutsche Anlegerschutz in seiner 97/2001 Ausgabe berichtete, kam es nie zu einer konkreten Unternehmensgründung, durch die ein Lottobetrieb möglich gewesen wäre. Weiters wurde der Initiator dieser auf Betrug ausgerichteten Unternehmung, V.S. in W. inhaftiert. Auch andere in die Betrugsaffäre involvierte Beteiligte sind oder waren iZm der EEC in Haft. Wie bereits erwähnt, wurden die erhaltenen Anlagegelder nie entsprechend investiert, sondern kamen den Beteiligten der EEC zugute.

Wie unser Klient in diversen Einvernehmungen zum Ausdruck gebracht hat, war eine Veräußerbarkeit der Anteile für ihn nicht möglich. Einerseits war die Einwilligung des Aufsichtsrates zum Verkauf der Aktien nicht vorhanden, andererseits wäre im Falle des Einverständnisses des Aufsichtsrates kein Markt für diese Anteile vorhanden gewesen. Die Stellungnahme unseres Klienten wird durch die Ausführungen im Haftprüfungsverfahren eines Angeklagten bestätigt, in der die Y Bank die Aktien an der EEH als unveräußerbare Anteile bezeichnete. Auch konnte die Bank Z. aufgrund eigener Nachforschungen die Gesellschaft EEH. nicht ausfindig machen, auch gab es bei ausländischen Korrespondenzbanken keine Informationen zu dieser Gesellschaft. Es wurde somit sowohl von der Wirtschaftspolizei aufgrund der Interpol-Auskunft und der Y Bank die Wertlosigkeit festgestellt, seitens der Bank Z. konnte die EEH nicht ausfindig gemacht werden, was uE ebenfalls einen Nachweis für eine tatsächlich fehlende wirtschaftliche Existenz der EEH darstellt.

Wie die Prüfungsabteilung für Strafsachen beim Finanzamt Zn. festgestellt hat, steht der Kaufpreis der erworbenen 'Aktien' in keiner Relevanz zur erhaltenen Stückzahl. Der Stückpreis der Aktien variierte zwischen 17,41 S und 307,50 S, was wiederum uE für die Auffassung spricht, dass es diese Aktien nie gegeben hat, bzw. der von den Anlageberatern dargestellte zugrunde liegende Unternehmenswert völlig irrelevant für eine Preisfindung der Anteile war. Wie auch das Strafgericht W. in seinen Ausführungen zum Ausdruck gebracht hat, waren die meisten als Anlageberater vorgetäuschten Beteiligten "Loader" (gut ausgebildete, aber aggressive Verkäufer), wobei allein die Betrugsabsicht im Vordergrund stand. Dass es, falls der Betrug nicht aufgefliegen wäre, jemals zu einer Lottoziehung gekommen wäre, ist aufgrund der uns zur Verfügung stehenden Unterlagen zu verneinen.

Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass unser Klient im Besitz von

- nicht übertragbaren Aktien (falls überhaupt Aktien vorlagen),
- die sich ein ordentlicher Kaufmann auf keinem Fall etwas kosten lassen würde (so auch die Ausführungen des Strafgerichtes W.) und
- die auch keiner selbständigen Bewertung zugänglich waren (was soll bewertet werden?), war bzw. ist.

Da die unserem Klienten anhand von "Zertifikaten" übertragenen "Aktien" uE tatsächlich keine Aktien darstellten bzw. nicht als Wirtschaftsgut zu behandeln waren, sind die von ihm geleisteten Beträge uE als Forderung gegenüber der am Betrug Beteiligten einzustufen. Am Tag der Teiltilgung (25.06.1997) bestand seitens unseres Klienten eine Forderung iHv rund 12 Mio. S gegenüber den Beteiligten. Die geleisteten 2 Mio. S stellten somit nur eine Teiltilgung der Forderung dar. Die Teiltilgung iHv 2 Mio. S kann somit uE nicht den Tatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG erfüllen. Ob die Forderung selbst ein Wirtschaftsgut dargestellt hat, ist daher uE für das weitere Ergebnis unmaßgeblich.



*UE ist somit kein Tatbestand des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG erfüllt worden. Eine Festsetzung des Unterschiedsbetrages von 607.868 S als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG ist uE sachlich nicht gerechtfertigt.*

*Aus diesen Gründen halten wir eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO sowie die Erlassung eines abgeänderten Einkommensteuerbescheides für 1997 für nicht gerechtfertigt."*

Das Finanzamt ersuchte in der Folge die PAST um Stellungnahme.

Diese äußerte sich mit Schreiben vom 09.12.2002 wie folgt:

*"Im Wesentlichen wird in der Berufung angeführt, dass es sich bei dem Barbetrag in Höhe von ATS 2 Mio., der dem Steuerpflichtigen im Zuge einer "Rückgabe" von ehemals angekaufter "Shares" seitens der Fa. EEC zugeflossen ist, nicht um eine Gegenleistung gehandelt habe. Der Betrag sei als "Anzahlung" für weitere Ankäufe von "Shares" der Fa. EEH zu betrachten. Weiters seien die "Anteile" an der EEH nicht als Wirtschaftsgüter zu betrachten. Ein Spekulationstatbestand im Sinne des § 29 Z. 2 iVm § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG sei demnach nicht gegeben.*

*Gegenäußerung:*

*Der Sachverhalt stellt sich für den Prüfer wie folgt dar:*

*Der Abgabepflichtige erwarb durch die Fa. EEC mit Sitz in den Nlr., Anteile an der Fa EEH mit Sitz in Ro. /Bundesstaat NU. . Ihm wurde mitgeteilt, dass das Unternehmen nicht an der Börse notiert ist. In wie weit das Unternehmen zum damaligen Zeitpunkt kurz vor der Börseneinführung stand bzw. ob tatsächlich je eine Börseneinführung geplant war bzw. je eine Börseneinführung erfolgt ist, ist nach Ansicht des Prüfers im vorliegenden Fall nicht relevant.*

*Tatsache ist, dass die Fa. EEH in Ro. ansässig ist (D-S Services; siehe Beilage "Internetabfragen"). Wie weit das Unternehmen eine Tätigkeit ausübt, kann seitens des Prüfers nicht gesagt werden.*

*Für amerikanische Unternehmen besteht seit 1990 die Möglichkeit, durch Privatplatzierungen von Aktien ihr Eigenkapital zu erhöhen. Konkret bedeutet dies, dass der Handel mit nicht an der Börse notierten Wertpapieren möglich ist. Diese spezielle Aktienemission wird "Regulation S" (kurz Reg S) genannt. Es ermöglicht dem amerikanischen Unternehmen eine kostengünstigere Aktienplatzierung, da die nach dem Reg S – System ausgegebenen Wertpapiere schneller und mit geringeren Veröffentlichungspflichten an Anleger verkauft werden können. Der dadurch entstehende Kostenvorteil wird in der Regel bei Neuemissionen durch einen geringeren Einführungskurs und bei einer Kapitalerhöhung durch einen Abschlag auf einen eventuellen Börsenkurs an die Anleger weitergegeben. Das erklärt auch die unterschiedlichen Ausgabepreise pro Aktie.*

*Der Vorteil dieses Systems besteht darin, dass kleinere Unternehmen günstig an Risikokapital kommen können; der Nachteil besteht darin, dass dieser Markt immer häufiger von Betrügern "genützt" wird.*

*Bezeichnend für dieses System ist daher auch, dass der Erwerb von Aktien nach dem Reg S – System nur für Nichtamerikaner möglich ist, da sich diese Art der Aktienemission mit dem amerikanischen Anlegerschutz nicht vereinbaren lässt.*

*Im konkreten Fall wurde der Abgabepflichtige im Juni 1997 von Mitarbeitern einer amerikanischen Bank kontaktiert und ihm ein Übernahmeangebot für sein Aktienpaket gestellt, da sie nach ihren Aussagen nicht berechtigt sind, die Wertpapiere direkt von der EEH zu erwerben (spricht für das Vorliegen des Reg S). Zum damaligen Zeitpunkt besaß der Abgabepflichtige ca. 60.000 Stück Wertpapiere der Fa. EEH. Die S-Bank wollte jedoch angeblich nur ein Gesamtpaket von 100.000 Stück erwerben. Um jedoch den guten Willen zu*

zeigen, boten sie dem Abgabepflichtigen den Betrag in Höhe von öS 2.000.000,00 für Aktien an, deren Anschaffungskosten ATS 1.392.132,00 betragen haben.

Seitens des steuerlichen Vertreters wird dahingehend argumentiert, dass es sich dabei lediglich um eine Anzahlung an das Gesamtpaket gehandelt habe und damit kein Spekulationstatbestand verwirklicht wurde. Die Anzahlung selbst würde ja noch kein Verpflichtungsgeschäft begründen.

Dem widerspricht, dass es nicht nachvollziehbar ist, warum sich die Käufer zum damaligen Zeitpunkt nur mit einem Aktienpaket zufrieden gaben, dessen Anschaffungskosten rd. 1,4 Mio. betragen haben, obwohl sie sehr wohl informiert gewesen sein mussten, dass sich ca. 60.000 Stück der Aktien im Besitz des Abgabepflichtigen befinden. Es wäre daher naheliegend gewesen, dass als Gegenwert Aktien mit gleich hohen Anschaffungskosten verlangt worden wären.

Weiters konnte nicht nachgewiesen werden, dass die Mitarbeiter der Bank tatsächlich ein Gesamtpaket mit 100.000 Stück Aktien erwerben wollten. Dies geht nur aus der Aussage des Abgabepflichtigen hervor. Nach Ansicht des Prüfers liegt vielmehr eine Veräußerung des strittigen Aktienpaketes (AK ATS 1.392.132,00) vor, wobei durch den Verkaufspreis in Höhe von ATS 2.000.000,00 sowohl die Anschaffungskosten als auch eine entsprechende Wertsteigerung abgegolten wurde. Möglicherweise wurde darauf hingewiesen, dass die Bank bereit ist, bis zu 100.000 Stück zu erwerben, wobei der Abgabepflichtige als Zwischenhändler hätte auftreten sollen. Tatsächlich erfolgte jedoch nur dieser eine Verkauf, wobei zwischen der Anschaffung und der Veräußerung ein Zeitraum von 11 Monaten gegeben war.

Gem. § 29 Z 2 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 EStG liegt ein Spekulationsgeschäft dann vor, wenn

- ein Wirtschaftsgut
- innerhalb eines Jahres
- veräußert wird.

Nach Ansicht des Prüfers wurde in den Ausführungen des Endberichtes der PAST vom 12.06.2002, ergangen an das FA, Strafsachenstelle, festgestellt, dass eine Veräußerung der Wertpapiere innerhalb eines Jahres erfolgt ist. Demnach sagte A. G. in der Vernehmungsniederschrift vom 07.11.2001 (siehe Beilage Seite 2) aus, dass er am 25.06.1997 einen Barbetrag in Höhe von ATS 2 Mio. seitens der Fa. EEC erhalten habe, wobei er gleichzeitig die von ihm am 04.07.1996 und 24.07.1996 von der Fa. EEC angekauften "Aktien" von insgesamt ATS 1.392.132,00 an diese Fa. zurückgegeben habe. Die "Rendite" habe rund ATS 600.000,00 betragen. Festgehalten wird, dass das Unterschreiten der Jahresfrist sowohl durch den Abgabepflichtigen als auch seines steuerlichen Vertreters nicht in Frage gestellt wurde.

Zum Kriterium "Wirtschaftsgut" wird vom steuerlichen Vertreter in Anlehnung an die herrschende Lehre das Vorliegen folgender Voraussetzungen genannt, um von einem Wirtschaftsgut sprechen zu können:

- Übertragbarkeit
- Selbständige Bewertbarkeit

Zur Übertragbarkeit sei nur soviel angemerkt, dass aus den vorliegenden Unterlagen nur gesagt werden kann, dass sich der Käufer verpflichtete, die Aktien nicht an amerikanische Staatsbürger weiterzuverkaufen. Ein entsprechendes Verbot bezüglich der Veräußerung an Nichtamerikaner war nicht gegeben und somit waren die Wertpapiere sehr wohl übertragbar.

Wertpapiere, die weder an der NASDAQ noch an irgend einer anderen US-Börse notiert sind, können am so genannten OTC Bulletin Board gehandelt werden. Es handelt sich dabei um ein Quotierungssystem, das Real-Time-Quotes, letzte Verkaufspreise und Volumsinformationen bzgl. OTC-Wertpapiere zur Verfügung stellt. Die angegebenen Quotierungen zeigen nur Händlerpreise und beinhalten keine Kommissionen oder Auf- und Abschläge für Kunden.

*Diesen Preisen müssen auch keine tatsächlichen Geschäfte zugrunde liegen. Durch diese Quotierungen wird die OTC-Aktie bewertbar. Ob die von der EEH ausgegebenen Aktien auf dem damaligen OTC Bulletin Board gehandelt wurde, kann zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr geklärt werden.*

*Zusammenfassend sei gesagt, dass nach Ansicht des Prüfers sehr wohl eine Veräußerung von Aktien innerhalb eines Jahres stattgefunden hat und somit zum damaligen Zeitpunkt ein Spekulationstatbestand gegeben war. Wie weit der im nachhinein festgestellte Betrugsgedanke die Besteuerung seitens des FA beeinflussen kann, kann seitens des Prüfers nicht gesagt werden. Verwiesen wird jedoch auf die Verfahren vor dem VwGH bezüglich der Einkünfte aus dem Erwerb und Verkauf von Anteilen des European Kings Club."*

Im Veranlagungsakt befindet sich eine Niederschrift über die Vernehmung des Berufungswerbers durch die PAST vom 07.11.2001 mit folgendem Inhalt:

*"Über Vorhalt gebe ich an, dass tatsächlich im Zeitraum 1996 – 1997 EEC-Aktien um einen Betrag i.H.v. rd. 19.900.000,00 S und nicht wie ursprünglich von 14.700.000,00 S angekauft wurden. Diese Ankäufe wurden zum Teil durch Aufbringung aller pers. Mittel (Entnahmen aus dem BV) und der Rest fremdfinanziert. Dazu wird eine entsprechende schriftliche Aufstellung (Anlage 1) beigelegt. Ebenso werden mit heutigen Tag Kontoauszüge der betreffenden Bankkonten vorgelegt aus denen sich die einzelnen Ankäufe nachvollziehen lassen (ein Bankauszug Ankauf ca. 1 Mio. und Quartalszinsen fehlen).*

*Betreffend des Grundes, warum ich ursprünglich nicht diesen Gesamtbetrag von 19.900.000,00 S angegeben habe, verweise ich auf meine schriftlichen Ausführungen datiert vom 01.11.2001, die ich heute der PAST vorlege (es besteht nach wie vor ein entsprechender Druck von Seiten der Aktienverkäufer).*

*Weiters gebe ich an, dass entgegen meiner Erstaussage ein Betrag iHv. insgesamt 8 Mio. S von der Fa. EEC an mich zurückgeflossen ist. Ich verweise wiederum auf meine schriftlichen Aussagen vom 01.11.2001.*

*Den ersten Teilbetrag iHv ATS 2 Mio., welcher mir am 25.06.1997 in bar ausgehändigt wurde, habe ich wiederum für weitere Aktienkäufe verwendet. Den 2. Teilbetrag iHv 6 Mio. S, der mir am 02.05.1998 ausgehändigt wurde, habe ich unter Berücksichtigung der Drohung in Teilbeträgen (zw. ATS 20.000,00 und 100.000,00) den einzelnen Konten zugeführt (Darlehensrückzahlung, Kontenausgleich etc.). Über den gesamten Geldrückfluss gibt es keine schriftlichen Nachweise, dies auch aus dem Grund, weil ich schlussendlich froh war, überhaupt wieder einen Teil meines bereits verloren geglaubten Geldes rückzuerhalten.*

*Bei der Rückgabe des 1. Betrages iHv. 2 Mio. wurden an die EEC die Aktienankäufe 24.07.1996 – ATS 951.132,00 und 04.07.1996 - ATS 441.000,00 Summe = ATS 1.392.132,00 zurückgegeben. Die Rendite von rd. ATS 600.000,00 hat mich zu neuen Investitionen animiert.*

*Frage: Mit welchen Mitteln wurden bzw. werden die Darlehen betreffend der Aktienankäufe zurückbezahlt?*

*Antwort: Die Tilgungen + Zinsen erfolgen bzw. erfolgten aus folgenden Mitteln:*

- Grundverkauf an die Gmd. Z. (ca. ATS 2,6 Mio., Schulsportplatz Z.)*
- Ausleihungen von den Söhnen P. und Fd. (Hausverkauf Rd.. 1,5 Mio., und weitere Ausleihungen)*
- Darlehensrückzahlung Sohn Mag. A. G. ATS 125.000,00*
- Geldrückfluss Fa. EEC (ca. ATS 6 Mio.)*
- Entnahmen aus dem Betriebsvermögen*

- Pensionen und Einnahmen der Ehegatten

*Abschließend möchte ich angeben, dass ich mit Sicherheit verneinen kann, dass mir im Ermittlungszeitraum ab dem Jahr 1993 bis dato Gelder oder geldwerte Vorteile zugeflossen sind die bisher nicht versteuert wurde. Der Ordnung halber möchte ich jedoch anführen, dass eine gewerbliche Treueprämie iHv ATS 10.000,00, zugeflossen im Jahr 1999, bisher nicht versteuert wurde.*

*Abschließend verweise ich noch einmal auf meine Niederschrift vom 01.11.2001."*

Weiters befinden sich im Akt Unterlagen aus einer Internetrecherche

(www.wirtschaftsfahndung.de). Aus diesen Unterlagen geht ua. hervor, dass ein gewisser S. Volker ua. wertlose Aktien einer EEH . verkaufte und dass sich dieser wegen Anlagebetruges bereits 16 Vorstrafen „eingefangen haben soll“.

In einem Schreiben vom 18. Mai 1998 an die EDOK gab der Bw. betreffend „Anzeige vom 29. August 1997 Folgendes bekannt:

*„Auf Grund verschiedener Ereignisse konnte ich in den vergangenen Tagen fest stellen, dass die von der EEC CV bzw. der EEH gemachten Zusagen eingetroffen sind und ich mich nicht mehr betrogen fühle. Ich nehme daher meine angeführte Anzeige in vollem Umfang zurück. Ich ersuche Sie um Weiterleitung an die zuständige Staatsanwaltschaft.“*

Mit Schreiben vom 23. November 2006 wurde dem FA eine Zusammenfassung des bisher ermittelten Sachverhaltes wie folgt übermittelt:

*“Im Arbeitsbogen der PAST ist unter anderem ein Teil des Aktes des Landesgerichtes für Strafsachen in W. in Kopie abgelegt. Das in dieser Strafsache ergangene Urteil (Beilage 7) wurde jedoch nur teilweise kopiert (nur die Seiten 2, 6 und 7; die übrigen Seiten des Urteils fehlen).*

*Zur Klärung des Sachverhalts wurde das zuständige Strafgericht um Aktenübermittlung ersucht. Nach Studium der Strafakten (vier Bände) ist Folgendes festzuhalten:*

*Nach dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen in W., GZ 1c 3117/98, HV 4123/98 vom 23.6.1999 wurde sowohl die Firma EEH.; Sitz in Ro. ; Bundesstaat NU. (in der Folge kurz EEH genannt) als auch die Firma EEC-CV., Ne. (in der Folge kurz EEC genannt) **alleine zu dem Zweck des groß angelegten Anlagebetrugs gegründet** (Seite 4 des Urteils). Der Bw. wurde unter Vorspiegelung größter Werthaltigkeit der Anteilsscheine (die in Wahrheit wertlos waren) getäuscht (Urteil, Seite 5). An dem Firmenkomplex (EEC, EEH, S etc.) waren zumindest 20 Personen beteiligt. Einer von den in arbeitsteiliger Weise agierenden Personen namens G.F., wurde mit o.a. Urteil wegen des Verbrechens des schweren Betrugs zu 4 Jahren Freiheitsstrafe verurteilt.*

*Auch auf Seite 8 der Urteilsbegründung wird festgehalten, dass der Angeklagte und auch die übrigen seitens des Firmenkomplexes EEH/EEC/S agierenden Personen den Bw. über den wahren Wert, nämlich der Wertlosigkeit der Aktien, getäuscht haben, um sich selbst unrechtmäßig zu bereichern.*

*Im "Zwischenbericht über Befundaufnahme" des Sachverständigen W.K. vom 8.9.1998 (Beilage 2) wird auf Seite 3 festgehalten, dass kein Bestätigungsvermerk vorliegt und daher die Jahresabschlüsse der EEH nicht unmittelbar geeignet sind, für eine Unternehmensbewertung herangezogen zu werden.*

*Es war auch nicht möglich, externe Informationen über den Geschäftsumfang oder die Geschäftstätigkeit der Gesellschaften zu erhalten (Beilage 2, Seite 5).*

*Feststellungen zur Wertlosigkeit der Anteilsscheine bzw. Aktien finden sich auch in der "Ergänzung des Zwischenberichtes über Befundaufnahme" vom 10. Mai 1999 (Beilage 3). Auf Seite 9 dieses Befundes kommt der Sachverständige zum Ergebnis, dass aus dem vorliegenden Zahlenmaterial weder ein Ertragswert, noch ein positiver Substanzwert ableitbar ist.*

*In der am 12.5.1999 durchgeführten Hauptverhandlung (die HV vom 9.9.1998 war auf unbestimmte Zeit vertagt worden) hat der Sachverständige sein Gutachten erläutert bzw. entsprechende Fragen der Vorsitzenden dahingehend beantwortet, dass*

- kein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk der Jahresabschlüsse vorlag (Beilage 5, Seite 10),*
- aus dem Jahresabschluss der EEH weder ein Ertrag, noch ein Ertragswert erkennbar war (Seite 12),*
- die Einnahmen aus den Aktienverkäufen aus dem Titel "Dienstleistungen der Fachkräfte" (profession service) im Wege der Verrechnung von der EEH (X. ) an die hd. EEC CV (CV ist eine Partnerschaft, vergleichbar mit einer österreichischen Personengesellschaft) geflossen sind (Seite 15, 17, 21 und 22),*
- nie ein Lotteriebetrieb ausgeübt wurde, aus dem konkret Erträge erzielt worden wären (Seite 20 und 35), und eine "Lotto-Lizenz" nie erteilt wurde (Seiten 35 und 36).*

*Schließlich hat der Angeklagte im Rahmen der am 23.6.1999 fortgesetzten Hauptverhandlung zugegeben, dass die Aktien keine Chance hatten, einen Wert zu erreichen und ihm bewusst geworden war, dass "das Ganze" ein Betrug sein könnte, als er sah, dass die Börseneinführung immer wieder verschoben wurde (Beilage 6, Seiten 3 und 4).*

*Die PAST ist im Hinblick auf die anlässlich der Prüfung zur Verfügung gestandenen Unterlagen vom Vorliegen eines Spekulationstatbestandes ausgegangen. Im Endbericht vom 13.6.2002 (PAST-Akt, Seite 488) wurde darauf hingewiesen, dass die steuerliche Beurteilung in Anlehnung an bereits ergangene Entscheidungen in ähnlich gelagerten Fällen erfolgte (Anlagemodelle der European Kings Club Letters, EKC, sowie der Europe American Capital Corporation, EACC; Seite 444 ff).*

*Diesen Fällen liegen Sachverhalte zu Grunde, nach denen die Firmen operativ tätig waren und die Werthaltigkeit der Firmenanteile bzw. der "Gutschriften" nicht in Zweifel gezogen wurde, zumal Gutschriften über Jahre hinweg (Anm.: Ca. 10 Jahre) tatsächlich und regelmäßig ausbezahlt wurden (siehe auch Blenk, SWK 35/36/2001, S 844).*

*So wurden bspw. erst ab einem gewissen Zeitpunkt (nach einigen Jahren) die Gegenverrechnung von investiertem Kapital mit Erträgen praktiziert (vgl. UFS, RV/0216-G/02 vom 7.6.2004, Seite 4), was auf eine Verschlechterung der Liquiditätslage der EACC hindeutete.*

*Nach Ansicht des Referenten geht aus dem nun aufgezeigten Sachverhalt eindeutig hervor, dass der Bw. wertlose "Aktien" (Shares) erworben hat, wobei er sich jedoch über den wahren Wert im Irrtum befand.*

*Anders als in den von der PAST angeführten Vergleichsfällen hat der Firmenkomplex EEH/EEC/S in keinem Zeitpunkt eine operative Tätigkeit ausgeübt, sondern von Anfang an eine Geschäftstätigkeit nur vorgetäuscht. Im Rahmen des Gerichtsverfahrens gegen die Betreiber wurde auch festgestellt, dass die "Aktien" wertlos waren und aus den Bilanzen der beteiligten Firmen weder ein Ertrag, noch ein Ertragswert abzuleiten war.*

*Zur Frage der Beurteilung eines Anlagemodells bzw. "Anlageschwindels" findet sich auch in ÖStz 1998, Nr. 11, 271, RME 36 die Ansicht, dass unter Zugrundelegung des Leistungsfähigkeitsprinzips mangels eines Zuflusses keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden, wenn der Schuldner in Täuschungs- bzw. Betrugsabsicht handelt (siehe auch Blenk, , SWK 35/36/2001, S 844, vorletzter Absatz).*

*Anders als in den von der PAST angeführten Vergleichsfällen wurden der Besteuerung auch **nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen**, sondern ein Spekulationsgewinn zu Grunde gelegt.*

*Das Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG setzt die Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsgutes voraus. Die zu Grunde liegenden Vereinbarungen (schuldrechtliche Geschäfte) müssen grundsätzlich auf die Übertragung des Eigentums an einem **Wirtschaftsgut** gerichtet sein (Doralt, Rz 18 ff zu § 30)*

*Die gegenständlichen Aktien sind mangels Werthaltigkeit nicht bewertbar und daher nicht als "Wirtschaftsgut" iSd. Rechtsprechung zu bezeichnen (vgl. auch Doralt, aaO, Rz 36 zu § 4). Aber selbst wenn man diese Aktien als Wirtschaftsgut ansehen würde, läge auf Grund deren totaler Wertlosigkeit eine "Veräußerung" und somit ein entgeltliches Geschäft nicht vor (vgl. Doralt, aaO, Rz 34 zu § 30).*

*Außerdem sind im gegenständlichen Fall die Aktienkäufe wegen Irrtums als ungültig anzusehen (vgl. Doralt, aaO, Rz 35 zu § 30).*

*Nach Ansicht des Referenten sind somit im gegenständlichen Fall ("Verkauf der wertlosen Shares an "Vertreter" der S-Bank, woraus ein Spekulationsgewinn iHv . 607.868,00 S resultiert sei) mangels Vorliegens bewertbarer Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen für die Annahme des Spekulationstatbestandes nicht gegeben."*

Diesem Schreiben wurden neben dem Einkommensteuerakt sowie dem Ermittlungsakt der PAST folgende Beilagen angeschlossen:

- Überblick über "Firmenkomplex" (Beilage 1)
- Zwischenbericht über Befundaufnahme (Beilage 2)
- Ergänzung des Zwischenberichtes über Befundaufnahme (Beilage 3)
- Auszug aus der Hauptverhandlung vom 9.9.1998 (soweit im PAST-Akt nicht vorhanden; Beilage 4)
- Protokoll über die Hauptverhandlung vom 12.5.1999 (Beilage 5)
- Protokoll über die Hauptverhandlung vom 23.6.1999 (Beilage 6)
- Urteil vom 13.7.1999 (Beilage 7)

Mit Mail vom 6. Dezember 2006 wurde das FA über den Vorschlag des steuerlichen Vertreters, einen Erörterungstermin abzuhalten, informiert.

Diesem Angebot trat das FA mit dem Hinweis, es handle sich um eine reine Rechtsfrage, nicht näher.

Mit Schreiben vom 27.12.2006 nahm das Finanzamt zum Vorhalt des UFS vom

23. November 2006 wie folgt Stellung:

*"In der Niederschrift vom 07.11.2001 hat der Berufungswerber selbst Folgendes ausgesagt: "Bei der Rückgabe des 1. Betrages iHv 2 Mio. (Anmerkung: ATS) wurden an die EEC die Aktienankäufe vom 24.07.1996 ATS 951.132,00 und 04.07.1996 ATS 441.000,00 Summe = ATS 1.392.132,00 zurückgegeben. Die Rendite von rd ATS 600.000,00 hat mich zu neuen Investitionen animiert."*

*Aus dieser Stellungnahme ist eindeutig ersichtlich, dass von den Vertragsparteien vereinbart worden war, dass für die ausbezahlten ATS 2 Mio. Aktien in Höhe von ATS 1.392.132,00 hingegeben wurden. Es war somit nicht der Wille der Vertragspartner, bloß eine Teilrückzahlung des eingezahlten Kapitals vorzunehmen, sondern es war die der Besteuerung als Spekulationsgewinn zugrunde gelegte Gewinnkomponente in diesem Betrag enthalten. Wie vom BW selbst ausgeführt, diente diese Gewinnkomponente dazu, ihn zu neuen Investitionen zu animieren.*

*Auf die Stellungnahme der PAST vom 09.12.2002, insbesondere die dritte Seite der Stellungnahme darf in dieser Hinsicht ebenfalls verwiesen werden. Daraus ist u.a. ersichtlich, dass der Verkauf dieser Aktien an einen Dritten, nämlich die S-Bank erfolgte. Diese Tatsache spricht gegen die behauptete völlige Wertlosigkeit der Aktien zum Zeitpunkt des Verkaufes.*

*Die auf Grund von laufenden Verlusten (siehe Gerichtsakt) insbesondere jene des Jahres 1997 später eingetretene (zumindest buchmäßige) Überschuldung der gegenständlichen Unternehmensgruppe kann keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Verkaufes der Aktien bewirken.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes müssen die zu den Einkünften aus Kapitalvermögen getroffenen Aussagen des VwGH auch für die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften anwendbar sein. Auf die Erkenntnisse vom 06.07.2006, 2003/15/0128, sowie vom 25.11.2002, 97/14/0094, wird verwiesen.*

*Weiters wird auch auf die Rechtsprechung des BFH verwiesen, wonach Zahlungen des Schuldners jedenfalls dann als Zinsen zu behandeln seien, wenn die Beteiligten davon ausgehen, dass es sich um Zinsen handelt (BFH 22.07.1997, VIII R 95/00).*

*Im gegenständlichen Fall wurden zwar keine Zinsen ausgezahlt, aber es wurden für Aktien im Nominale von ATS 1.392.132 ein Betrag von ATS 2.000.000,00 bezahlt.*

*Die Tatsache des späteren Verlustes der hochriskanten spekulativen Veranlagung vermag daran nichts zu ändern. Im Hinblick auf die in Aussicht gestellten enormen Renditen hat der BW das Verlustrisiko bewusst in Kauf genommen."*

Das Landesgericht für Strafsachen in W. legte der Verurteilung des am Betrugsmodell maßgeblich beteiligten und als hauptsächliche Ansprechperson des Bw. fungierenden G.F. folgenden Sachverhalt zu Grunde:

*"Ca. im Jahr 1995 trat der Angeklagte der von den abgesondert verfolgten R.B., V.S., K.C. ua. gegründeten und betriebenen Firma EEC mit Sitz in Ane. bei, deren We. Büroleiter er wurde. Gemeinsam mit dem in Ane. residierenden Geschäftsführer Bh war er auf dem We. Firmenkonto bei der K.. zeichnungsberechtigt. Die auf diesem Konto einlangenden Beträge behob der Angeklagte fast ausschließlich bar und übergab sie S. oder Bh zu Verschaffung ins Ausland.*

*Einziger Zweck der Firma EEC war der Verkauf nicht börsennotierte Aktien der Firma EEH mit Sitz in Ro. NU., welche die Muttergesellschaft der in W. und Ane. domizilierten Tochtergesellschaft EEC sein sollte. Unternehmensgegenstand der Firma EEH war der Betrieb eines internationalen Lottos auf Internet-Ebene. Die Beteiligung an dieser Firma sollte als Vermögensveranlagung hohe Gewinne versprechen.*

*In Wahrheit übte diese Firma niemals eine Geschäftstätigkeit aus, war ein bloßer "Firmenmantel" und waren die "Anteilscheine" an dieser Firma wertlos. Der Betrieb eines Internet-Lottos wurde nie ernsthaft in Angriff genommen, sondern gingen sämtliche Einnahmen fast ausschließlich in Personalaufwand für die "Mitarbeiter" auf oder flossen diesen anderweitig zu.*

*Sowohl die Firma EEC als auch die EEH wurden alleine zu dem Zweck des großangelegten Anlagebetruges gegründet: die in Wahrheit wertlosen "Aktien" sollten möglichst gewinnträchtig an gutgläubige Anleger verkauft werden, damit sich die Gesellschaft und deren Mitglieder in Millionenhöhe unrechtmäßig bereichern könnten.*

*An diesem Firmenkomplex waren zumindest 20 bislang namentlich bekannte Personen beteiligt, die in den Vereinigten Staaten und mehreren Ländern Europas agierten, wobei diese zum Teil unter falschen Namen auftraten:*

*Leiter der EEH: V.S.*

*Schatzmeister der EEH: K.L.*

*Aufsichtsratsvorsitzender EEH: W.M.*

*Direktor/Geschäftsführer der EEC: R.B. ;*

*Als "Opener" (deren Aufgabe im Aquirieren neuer Kunden und Durchführung von Erstgeschäften besteht) agieren ua.:*

A.K.

F.B.

P.D.

P.H.

W.J.

D.F.;

*Als "Loader" (deren Aufgabe die Ausweitung der Geschäftsbeziehungen und Erlangung höherer Veranlagungsbeträgen von den Kunden ist) agierten ua.:*

*R.H., der im Rahmen der EEC jedoch unter dem Namen "Gl." auftrat,*

Ri.H.

K.C.

S.W.

A.B.

U.C.

I.M.

M.M.;

*als Computerexperte der EEC war R.F. tätig.*

*Überdies waren im Dunstkreis der genannten Firmen noch D.E., der unter dem Namen "Sch." auftrat und N. Kl. und N. Gs. in Ane. tätig.*



*Es konnte nicht festgestellt werden, dass diese Verbindung versuchte, andere zu korrumpieren oder einzuschüchtern oder sich auf besondere Weise gegen Strafverfolgungsmaßnahmen abzusichern.*

*Sämtliche an diesem "Firmenkomplex" Beteiligte wussten, dass ihre Verbindung ausschließlich darauf ausgerichtet war, Anlagebetrügereien im großen Umfang zu begehen. Ziel der Verbindung war, dass deren Mitglieder an möglichst viele gutgläubige Anleger die in Wahrheit wertlosen Anteilsscheine der Firma EEH unter Vorspiegelung größter Werthaltigkeit verkauften und damit sich und ihre Mittäter in großem Umfang unrechtmäßig bereichert, die Anleger jedoch an ihrem Vermögen geschädigt würden.*

*Auch der Angeklagte F. hielt es ernsthaft für möglich und fand sich damit ab, dass den Anlegern Anteilsscheine an einer Firma verkauft wurden, die – mangels Betrieb des Unternehmensgegenstandes "Internet-Lotto" – niemals einen Gewinn abwerfen würde und diese Anleger somit in Höhe des Kaufpreises am Vermögen geschädigt würden.*

*Im Rahmen der Firma EEC trat der üblicherweise als "Loader" agierende, abgesondert verfolgte, flüchtige A.B. an den Kaufmann A. G. heran und bot diesem an, Aktien einer Firma zu kaufen, die eine Lotteriegesellschaft in Nd. betreibe. An dieser Gesellschaft sei auch die in den X. etablierte "S-Bank" beteiligt, die die Firma mit zusätzlichen Kapital ausstatte.*

*G., der an günstigen Anlagemöglichkeiten für sein Vermögen interessiert war, trat dem Angebot näher, und wurde von Bn. und dem ebenfalls abgesondert verfolgten K.C. dahingehend informiert, dass es sich bei den Aktien der EEH um Beteiligungen an einer Lotteriegesellschaft handle, die in den VS. eingeführt sei und deren Börseeinführung unmittelbar bevorstehe. Für die Anleger bestehe keinerlei Risiko und könne kein Schaden entstehen. Auch wenn die Aktien grundsätzlich nur mit Zustimmung des Aufsichtsrates verkauft werden könnten, könnten sie jedoch jederzeit über die EEC verkauft werden, sofern eine Käufer vorhanden sei. Sollte der Kurs bei Börseeinführung schlechter sein, würde er soviel Aktien gratis erhalten, dass ihm kein Schaden entstünde. Der kleingedruckte Passus in den Verträgen, wonach die Aktien bis zur Wertlosigkeit fallen könnten, wurde von C. als bloß aus rechtlichen Gründen aufgenommener Passus ohne jede Relevanz erklärt.*

*G. kaufte daraufhin Aktien um ca. S 1 Mio. Am 30.11.1996 besuchte G. einen "Informationstag" der EEH in W. in deren Räumlichkeiten W., Ri.. Dort lernte G. C. als seinen neuen Kundenbetreuer kennen.*

*Bei dieser Veranstaltung wurden Vorträge gehalten von R.B., dem Direktor der EEC, W.M., Aufsichtsratsvorsitzender der EEH und K.L., Schatzmeister der EEH. Ln. gab an, dass die Börseeinführung unmittelbar bevorstehe.*

*Auch F. lernte er bei dieser Veranstaltung persönlich kennen.*

*Durch diese Veranstaltung erhielt G. einen besonders günstigen Eindruck der Firma EEC, die für seine weiteren Investitionen mitverantwortlich war.*

*Ungefähr um diese Zeit meldete sich R.H. unter dem Falschnamen "Gl." bei G. und gab sich als Mitarbeiter der S-Bank aus. Er spiegelte vor, er könne als US-Staatsbürger nicht so viele Aktien erwerben wie er wolle und bat G. als Strohmann zu fungieren. Wenn dieser 50.000 Stück der EEC-Aktien (damaliger dem G. bekannter Kurs US\$ 25,00) erwürbe, würde er ihm diese binnen 2 Wochen zu einem Kurs von US\$ 42,5,- abkaufen. G. stimmte diesem lukrativen Geschäft zu. Gl. orderte die Aktien stets selbst und C. verständigte G., wann welcher Scheck fällig sei.*

*Im Zeitraum bis Beginn 1997 erwarb G. auf diese Art und Weise Aktien im Wert von S 16.899.000,00.*

*Anstatt die Aktien vereinbarungsgemäß wieder zurückzukaufen, vertröstete Gl. G. immer wieder.*

*Ca. Mai 1997 kontaktierte D.E. unter dem Falschnamen "Sch." G., wobei er sich ebenfalls als Mitarbeiter der S-Bank ausgab, der von G. dessen Aktien erwerben wollte, jedoch unter der Bedingung, dass zuerst noch weitere 40.000,00 Stück dazugekauft würden. Zur Annahme dieses Vorschlages drängten auch F. und C., konnten G. aber nicht überzeugen.*

*Ca. Juni 1997 versuchte A.B. telefonisch, G. zu einem Verkauf seiner Aktien an eine portugiesische Firma "Ma." zu bewegen, wobei er aber zuvor noch 30.000,00 Stück dazu erwerben müsste. G. stieg auf dieses Angebot zunächst nicht ein, wurde dann jedoch von Swl., angeblicher Gattin des Bn. informiert, er müsse unverzüglich die fehlenden S 3 Mio. für den Ankauf der 30.000,00 Stück übermitteln, damit Ma. das Gesamtpaket erwerben könne. G., der darin seine letzte Chance sah, die Aktien abzustoßen, und der mit Bn. noch keine schlechten Erfahrungen gemacht hatte, ließ sich abermals täuschen und händigte F. zwei Schecks über insgesamt 3 Millionen Schilling aus. Kurz darauf erfuhr er, dass Ma. doch nicht kaufen wolle und das Geschäft geplatzt sei.*

*G. investierte einen Gesamtbetrag von S 19.899.000,00 in diese wertlosen Anteilsscheine.*

*Sämtliche in arbeitsteiliger Weise agierende Personen, auch der Angeklagte, seitens des Firmenkomplexes EEH/EEC/S handelten bei ihrem Vorgehen mit dem Vorsatz, G. über den wahren Wert, nämlich die Wertlosigkeit der Aktien, zu täuschen, um infolge durch das Verhalten G.'s, den Firmenkomplex und dadurch sich selbst unrechtmäßig zu bereichern. Dabei hatten sie die Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung derartiger Betrügereien eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.*

*Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:*

*Die Feststellungen zu Art und Weise des Ankaufes der Aktien durch G. gründen sich auf dessen in sich schlüssige und lebensnahe Schilderung.*

*Die Feststellungen zum äußeren Firmenaufbau gründen sich auf die im Akt erliegenden Prospekte sowie die damit übereinstimmenden polizeilichen Erhebungen.*

*Die Feststellungen zum inneren Aufbau sowie den namentlich bekannten Mitgliedern und Angestellten des Firmenkomplexes gründen sich auf die polizeilichen Erhebungen und insbesondere die Angaben des Zeugen Mn..*

*All diese Tatsachen wurden auch vom Angeklagten nicht bestritten.*

*Die Feststellungen zur Wertlosigkeit der Anteilsscheine gründen sich auf nachstehende Erwägungen: Seit Gründung der Firma 1991 wird sowohl die Börseneinführung der Anteilsscheine als auch der Spielbeginn des Internet-Lottos ständig als unmittelbar bevorstehend angekündigt, jedoch niemals verwirklicht. Aus der Befundaufnahme des Sachverständigen ergibt sich, dass der größte Teil der Einnahmen des Firmenkomplexes in Personalaufwand aufgeht."*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **I) Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997:**

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da sohin im Falle einer Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides - etwa im Berufungsverfahren - der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und

der alte Sachbescheid wieder auflebt (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., W. 2005; VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), ist im gegenständlichen Verfahren zunächst die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides zu prüfen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO, BGBl.Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl.Nr. 151/1980).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1997 erfolgte mit Bescheid vom 21. Juni 2002 von Amts wegen.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO idgF hat jeder Bescheid den Spruch, der über die Hauptfrage der in Verhandlung stehenden Angelegenheit zu entscheiden hat, zu enthalten. Deshalb müssen die von der Abgabenbehörde erster Instanz als Wiederaufnahmegründe verwendeten Tatsachen und Beweismittel dem Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide entnehmbar sein (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 307, Tz 3, und die do. zit. Judikatur des VwGH).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Daraus folgt, dass "**Sache**", über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte (Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, W. 1994, S. 2800 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich

abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen. (Stoll, aaO, S. 2803).

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat.

Im gegenständlichen Fall wird in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zum Wiederaufnahmetatbestand Folgendes ausgeführt: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und 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"*.

Damit wurde die Wiederaufnahme an Hand einer bloß schematischen Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, verfügt.

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat aber einerseits die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind, und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss sie auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 307 und die dort zit. Judikatur; Stoll, a.a.O., S. 2943).

Das FA hat jedoch im Sachbescheid diese Begründung nachgeholt. Es wäre daher zu prüfen, ob Begründungsausführungen im Sachbescheid selbst ergänzend herangezogen werden könnten. Im gegenständlichen Fall ist jedoch ungeachtet dessen zu beachten, dass Wiederaufnahmegründe nur **entscheidungs wesentliche** Sachverhaltselemente sind, also solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, aaO., § 303 Tz 24).

Dem FA sind zwar aufgrund der PAST-Prüfung neue Sachverhaltselemente bekannt geworden (Aktienkäufe und -verkäufe); diese konnten aber (weil die Verträge – wie den folgenden Ausführungen zu entnehmen ist - als ex tunc nichtig zu beurteilen sind) zu keinem neuen Sachbescheid führen. Es fehlt daher – auch unter Heranziehung der im Sachbescheid

angeführten Wiederaufnahmegründe - an neuen entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen und damit an tauglichen Wiederaufnahmegründen.

### **I a) Prüfung der Frage eines rechtswirksamen Anschaffungsgeschäftes:**

Sowohl der oben wiedergegebene, seitens des Landesgerichtes für Strafsachen W., als auch der folgende, im Rahmen des Verfahrens vor dem UFS insbesondere zum Faktum „An- bzw. Verkauf von Aktien innerhalb der Spekulationsfrist“ festgestellte Sachverhalt ist als erwiesen anzusehen und wird der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. hat in den Jahren 1996 und 1997 die oben dargestellten Aktienkäufe, beginnend mit 4.6.1996 und endend mit 24.7.1997 im Gesamtbetrag von 19,887.262,00 ATS durchgeführt.

Ausgebendes Unternehmen dieser nicht börsennotierter Aktien war die Fa. EEH. (EEH).

Nach offiziellen Angaben dieses Unternehmens sei die Börseneinführung geplant gewesen; dazu ist es jedoch niemals gekommen.

Aus der mit dem Bw. am 29. August 1997 vom Kriminalpolizeilichen Dienst des Bundesministeriums für Inneres, EDOK, aufgenommenen Niederschrift geht hervor, dass etwa Ende November/Anfang Dezember 1996 ein gewisser Herr „Gl.“ mit dem Bw. telefonisch Kontakt aufnahm und sich als Mitarbeiter der S-Bank (X.) vorstellte. Gl. konnte den Bw. davon überzeugen, dass der Bw. als Strohmann für Gl. Aktien um den Kurs von 25 US-Dollar kaufen sollte, um sie danach an diesen um einen Kurs von 42,5 US-Dollar wieder zu veräußern.

Der Bw. erwarb bis zu Beginn des Jahres 1997 Aktien um einen (angeblichen) Wert von 16,988.000,00 S. Zum vereinbarten Verkauf an Gl. kam es jedoch nicht, sondern es blieb bei Vertröstungen. Diese Feststellung stimmt im Wesentlichen mit den von der PAST ermittelten Aktienkäufen überein (Aktienkäufe in Höhe von 16,887.262,00 S bis 24. April 1997).

Aus dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen W. vom 13.7.1999 geht weiters hervor, dass der o.a. „Gl.“ tatsächlich R.H. heißt und für die Firmen EEC bzw. EEH die Funktion als „Loader“ ausübte, im Rahmen der EEC jedoch unter dem Namen „Gl.“ auftrat.

Der Bw. ist beim Ankauf der Anteilsscheine Opfer von Anlagebetrügern geworden.

Davon ist auch die PAST in der Stellungnahme vom 9. Dezember 2002 ausgegangen. Den Angaben des Berufungswerbers betreffend den Geldrückfluss iHv. 2,000.000,00 S bzw. in der Folge iHv. 6,000.000,00 S wurde Glauben geschenkt. Aus diesem Grund hat die PAST auch keine Feststellungen betreffend die Finanzierung der Tilgungen durch bisher un versteuerte Gelder getroffen.

Hinsichtlich der Feststellung der Wertlosigkeit der Anteilsscheine, der fehlenden Geschäftstätigkeit sowie des mangelnden Ertrages bzw. Ertragswertes der Firma wird auf den

Inhalt des Vorhalts vom 23. November 2006 an das FA (Zusammenfassung des ermittelten Sachverhaltes) verwiesen.

Das FA geht davon aus, dass dem Bw. aus dem Aktienrückverkauf iHv. 2 Millionen Schilling eine Rendite von rd. 600.000,00 S zuzurechnen sei. Begründet wird dieser Standpunkt damit, dass der Bw. in der Niederschrift vom 7.11.2001 ausgesagt habe, die Rendite habe ihn zu neuen Investitionen ermutigt. Weiters verweist das FA auf die Stellungnahme der PAST vom 9.12.2002, woraus ersichtlich sei, dass der Verkauf dieser Aktien an einen Dritten, nämlich die S-Bank erfolgt sei. Diese Tatsache spreche gegen die behauptete völlige Wertlosigkeit der Aktien zum Zeitpunkte des Verkaufes. Außerdem wirke die auf Grund von laufenden Verlusten des Jahres 1997 später eingetretene Überschuldung der Unternehmensgruppe nicht auf den Zeitpunkt des Verkaufes der Aktien zurück. Weiters führte das FA zum „EKC“ ergangene Erkenntnisse des VwGH an, welche auch auf Einkünfte aus Spekulationsgewinn anzuwenden seien.

Gegen diese Auffassung spricht Folgendes:

Die PAST und in der Folge auch das FA nimmt an, dem Bw. sei von den genannten Personen für ein Aktienpaket iHv. 1,392.000,00 S ein Barbetrag iHv. 2,000.000,00 S bezahlt worden, um „den guten Willen zu zeigen“.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist das „Zeigen des guten Willens“ im Wirtschaftsleben, insbesondere beim An- bzw. Verkauf von Aktien völlig unüblich bzw. denkunmöglich.

Eine derartige Handlungsweise erscheint ausschließlich unter Zugrundelegung der betrügerischen Absicht der Verkäufer erklärbar, den Bw. zu weiteren Ankäufen dieser wertlosen Anteilsscheine zu veranlassen. Diese Annahme fügt sich schlüssig in das Gesamtbild der „Verkaufsstrategie“ der Verkäufer der wertlosen Aktien und stimmt einerseits mit den Aussagen des Bw. und andererseits mit dem vor Gericht festgestellten Sachverhalt überein. Dass der Bw. Opfer von Betrügern geworden ist, hat auch die PAST ausdrücklich festgehalten.

Mit Urteil vom 13.7.1999 hat das Landesgericht für Strafsachen W. festgestellt, dass sämtliche an dem in Rede stehenden „Firmenkomplex“ (Anm: EEH, EEC, S) Beteiligten (in der Folge kurz „Betreiber“ genannt), wussten, dass ihre Verbindung ausschließlich darauf ausgerichtet war, Anlagebetrügereien im großen Umfang zu begehen. Die in Wahrheit wertlosen Anteilsscheine sollten unter Vorspiegelung größter Werthaltigkeit verkauft werden. Mangels Betriebes des Unternehmensgegenstandes „Internet-Lotto“ hätte niemals ein Gewinn erzielt werden können, womit die Anleger in Höhe des Kaufpreises am Vermögen geschädigt worden seien.

Das Gericht hat im Urteilsspruch ausdrücklich fest gehalten, dass der Beschuldigte im gemeinsamen Zusammenwirken mit mehreren Mittätern in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung schwerer Betrügereien eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen in der Zeit vom 8.7.1996 bis 28.7.1997 A. G. (den Bw.) durch die Vorspiegelung, im Rahmen der EEC würden hochverzinsten und sichere Veranlagungen durch den Erwerb von EEH-Shares geboten werden, zur Leistung von insgesamt 19,899.000,00 S verleitet hat, wodurch der Getäuschte im genannten Ausmaß am Vermögen geschädigt wurde.

§ 116 BAO bestimmt:

*(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.*

*(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.*

Nach der Judikatur des VwGH ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden.

Diese Bindung besteht nur bei Entscheidungen, die den rechtskräftig Verurteilten – nicht aber Dritte – berühren (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Rz 14 zu § 116 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Im gegenständlichen Fall richtet sich das Strafurteil zwar nicht gegen den Bw. als Beschuldigter. Der im Spruch bzw. in der Begründung des Urteils dargestellte Sachverhalt wurde jedoch in einem Verfahren festgestellt, welches in der amtswegigen Sachverhaltsermittlung durch die unabhängigen Organe der Rechtsprechung, in der institutionellen Ausstattung durch die in der StPO eingeräumte Ermittlungspotenz und in der gesetzlichen Verankerung der dem Verurteilten zur Verfügung gestandenen Rechtsschutzmöglichkeiten die höchstmögliche Gewähr für die Übereinstimmung der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen mit der Lebenswirklichkeit bietet (vgl. VwGH vom 24.9.1996, 95/13/0214). Der so festgestellte Sachverhalt beinhaltet ausschließlich die Schilderung der Umstände, die zum Vermögensschaden des Bw. führten.

Das in Rede stehende Strafurteil vermag formell eine Bindungswirkung für das gegenständliche Berufungsverfahren zwar nicht zu entfalten, da diese nur bei

Entscheidungen, die den rechtskräftig Verurteilten berühren, entsteht (Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Rz 14 zu § 116).

Dennoch darf nicht übersehen werden, dass der vom LG W. dem Strafurteil zu Grunde gelegte Sachverhalt nahezu ausschließlich von den Bw. betreffenden Fakten handelt und im Wesentlichen mit dem von der PAST ermittelten bzw. mit dem aus dem übrigen Akteninhalt ersichtlichen, oben dargestellten Sachverhalt übereinstimmt.

Auch das FA hat in seiner Stellungnahme vom 27. Dezember 2006 den vom Gericht festgestellten und dem Strafurteil zu Grunde gelegten Sachverhalt nicht in Zweifel gezogen.

Somit steht nach Ansicht des UFS fest, dass die Firmengruppe EEH/EEC/S keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt hat und die dem Bw. verkauften Anteilsscheine in Wahrheit wertlos waren. Der Bw. sollte lediglich durch diverse Betrugspraktiken zum Ankauf von Anteilsscheinen veranlasst werden.

Unter Berücksichtigung der im Sachverhalt geschilderten Umstände erscheint es schlüssig und entspricht der Lebenserfahrung, dass die Betreiber nicht Aktien im Wert von rund 1,4 Millionen S vom Bw. erwerben wollten, sondern ihm die vermeintliche Rendite von rd. 600.000,00 S nur verschafften, um ihn zu weiteren Ankäufen zu motivieren.

Anders als in den Fällen des European Kings Club (EKC) bzw. der European American Capital Corporation (EACC), bei denen es den Anlegern frei gestanden sei, sowohl das eingesetzte Kapital zurück zu fordern, die Gutschriften jederzeit zu Geld zu machen und nach Wiederveranlagung der fälligen Beträge ein Zufluss nach § 19 EStG 1988 anzunehmen war, blieb dem Bw. die Möglichkeit verwehrt, das eingesetzte Kapital zurück zu erlangen. Außerdem erzielten die Anleger hierbei Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei welchen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht vergleichbar sind mit jenen bei Einkünften aus Spekulationsgewinn.

Diesen Fällen liegen Sachverhalte zu Grunde, nach denen die Firmen operativ tätig waren und die Werthaltigkeit der Firmenanteile bzw. der "Gutschriften" nicht in Zweifel gezogen wurde, zumal Gutschriften über Jahre hinweg (Anm.: Ca. 10 Jahre) tatsächlich und regelmäßig ausbezahlt wurden (siehe auch Blenk, SWK 35/36/2001, S 844).

So wurden bspw. erst ab einem gewissen Zeitpunkt (nach einigen Jahren) die Gegenverrechnung von investiertem Kapital mit Erträgen praktiziert (vgl. UFS, RV/0216-G/02 vom 7.6.2004, Seite 4), was auf eine Verschlechterung der Liquiditätslage der EACC hindeutete.

Anders als in den von der PAST angeführten Vergleichsfällen hat der Firmenkomplex EEH/EEC/S in keinem Zeitpunkt eine operative Tätigkeit ausgeübt, sondern von Anfang an eine Geschäftstätigkeit nur vorgetäuscht. Im Rahmen des Gerichtsverfahrens gegen die



Betreiber wurde auch festgestellt, dass die "Aktien" wertlos waren und aus den Bilanzen der beteiligten Firmen weder ein Ertrag, noch ein Ertragswert abzuleiten war.

Anders als in den von der PAST angeführten Vergleichsfällen wurden der Besteuerung auch **nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen**, sondern ein Spekulationsgeschäft zu Grunde gelegt, welches nur bei Vorliegen besonderer Tatbestandsmerkmale eine Steuerpflicht auslöst. Die zu den Fällen des „EKC“ ergangenen Erkenntnisse des VwGH sind somit schon mangels Vergleichbarkeit des Sachverhaltes nicht auf den Berufungsfall anwendbar.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch BGBl.Nr. 818/1993 sind Spekulationsgeschäfte:

*1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:*

*a) Bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf fünfzehn Jahre.*

*b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, nicht mehr als ein Jahr.*

*Nach Abs. 4 dieser Bestimmung sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.....*

*Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).*

Die im § 30 Abs. 1 verwendeten Begriffe Veräußerungsgeschäft, Anschaffung und Veräußerung sind dort nicht näher umschrieben. Der Gesetzgeber hat es der Auslegung überlassen, ob bereits das Verpflichtungsgeschäft (obligatorische Geschäft) oder erst das dingliche Geschäft maßgebend sein soll. Schon die ständige Rechtsprechung des RFH (zB v 14. 3. 1928, RStBI 180, v 21. 3. 1930, RStBI 330, v 21. 12. 1932, RStBI 1933, 477) hat die Auffassung vertreten, dass der Eigentumsübergang (zB die Eintragung im Grundbuch) nicht ausschlaggebend ist, sondern bereits die Tätigkeit des Steuerpflichtigen, mit der er den Titel für den Eigentumserwerb schafft (zB der Abschluss des Kaufvertrages). Diese Auffassung vertritt auch der VwGH (E v 8. 2. 1989, ZI 88/13/0049, 0050, § 30 EStG 1972 E 15); Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer zu § 30 EStG (Hofstätter/Büsser).

Voraussetzung für die Annahme eines Spekulationsgewinnes ist also zunächst der Abschluss eines Verpflichtungsgeschäftes.

Das Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG setzt weiters die Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsgutes voraus. Die zu Grunde liegenden Vereinbarungen (schuldrechtliche Geschäfte) müssen grundsätzlich auf die Übertragung des Eigentums an einem Wirtschaftsgut gerichtet sein (Doralt, Rz 18 ff zu § 30)

Die gegenständlichen Aktien sind mangels Werthaltigkeit nicht bewertbar und daher nicht als "Wirtschaftsgut" iSd. Rechtsprechung zu bezeichnen (vgl. auch Doralt, aaO, Rz 36 zu § 4).

Aber selbst wenn man diese Aktien als Wirtschaftsgut ansehen würde, läge auf Grund deren totaler Wertlosigkeit eine "Veräußerung" und somit ein entgeltliches Geschäft nicht vor (vgl. Doralt, aaO, Rz 34 zu § 30).

Aus dem Gesamtbild des der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegten Sachverhalts geht der UFS in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Zufluss der Rendite von 600.000,00 S lediglich „inszeniert“ wurde, um den Bw. zu weiteren Ankäufen von Anteilsscheinen zu veranlassen.

### **Zivilrechtliche Beurteilung des Rückkaufes von Aktien:**

Unbestritten ist, dass der Bw. Opfer von Anlagebetrügern geworden ist und aus den in den Jahren 1996 und 1997 getätigten Aktienkäufen letztendlich einen Vermögensschaden von rd. 12 Millionen Schilling erlitten hat.

Ebenso steht fest, dass ihm auch der Rückkauf des Aktienpakets iHv. rd. 1,4 Millionen Schilling unter Verfolgung der oben beschrieben gezielten „Verkaufsstrategie“ in Betrugsabsicht angeboten wurde und er über den wahren Wert der Anteilsscheine arglistig getäuscht wurde.

Die mit Vertretern des in Rede stehenden Firmengeflechts der EEH/EEC/S abgeschlossenen Verträge - somit auch jener über den berufungsgegenständlichen Aktienrückkauf - sind nach den Bestimmungen der §§ 870 (List), 871 (Irrtum) bzw. 879 ABGB (gesetzwidrige Verträge) anfechtbar.

Die in betrügerischer Absicht dem Bw. vorgespiegelte Werthaltigkeit der Anteile veranlasste ihn mit List, also rechtswidriger, vorsätzlicher Täuschung, zum Abschluss dieser Verträge. Diese Einschätzung resultiert aus dem festgestellten Sachverhalt und ist auch eindeutig aus dem Strafurteil des LG W. ableitbar.

Schließlich wurden über Initiative des Bw. polizeiliche bzw. gerichtliche Erhebungen durchgeführt, welche zur Verfolgung bzw. strafrechtlichen Verurteilung der Verantwortlichen des Firmengeflechts EEH/EEC/S führten.

Die am 2. Mai 1998 erfolgte teilweise Rückzahlung eines Betrages iHv. 6 Millionen Schilling des vom Bw. in den Jahren 1996 und 1997 eingesetzten Kapitals iHv. insgesamt 19.887.262,00 S, verbunden mit der mit den Betreibern geschlossenen Vereinbarung, dass der Bw. seine Anzeige nicht mehr aufrecht erhalten solle, wertet der UFS in freier Beweiswürdigung als Anerkenntnis der Betreiber, dass der Bw. von ihnen betrogen wurde und die Verträge wegen Irrtums des Bw. als nichtig angesehen werden. In Verbindung mit der gerichtlichen Feststellung der Betrugsabsicht der Betreiber sind somit sämtliche mit

dem Bw. abgeschlossenen Verträge als **ex tunc nichtig** zu behandeln. Die Rechtslage ist so, als ob der Vertrag nie abgeschlossen worden wäre. Die Aufhebung des Vertrages wirkt auf den Vertragsabschlusszeitpunkt zurück.

Im vorliegenden Fall ist der Bw. so zu stellen, als ob ein zivilrechtlich gültiges Verpflichtungsgeschäft nicht zustande gekommen wäre.

Dem Einwand des FA, der Erwerb des Aktienpakets um 2 Millionen S sei durch einen Dritten, nämlich einen Vertreter der S-Bank erfolgt, ist zu entgegnen, dass der so genannte Vertreter der S-Bank in Wahrheit für die EEC tätig war und sich nur als Vertreter der Bank ausgegeben hat, um als angeblicher US-Bürger, dem es aus rechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, Aktien der EEH offiziell zu erwerben, diese vom Bw. „als Strohmann“ zu kaufen. Ein Erwerb durch einen „Dritten“ hat somit in Wahrheit nicht stattgefunden.

In dem vom FA angesprochenen Fall wäre außerdem zu prüfen, ob nicht ein gesetzwidriger Vertrag iSd. § 879 ABGB bzw. ein Scheingeschäft vorgelegen wäre, zumal damit diverse gesetzliche (den amerikanischen Anlegerschutz betreffende) Bestimmungen umgangen werden sollten. Auch in diesem Fall wäre der Vertrag als nichtig zu behandeln.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 23 BAO):

Bei Beurteilung der Frage, ob bei den vom Bw. am 4.7.1996 und 24.7.1996 durchgeführten, zivilrechtlich ex tunc nichtigen Aktienankäufen iHv. 441.000,00 S und 951.132,00 S, insgesamt 1.392.132,00 S zumindest in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein gültig zustande gekommenes Anschaffungsgeschäft vorliegt, sind die folgenden abgabenverfahrensrechtlichen Grundsätze zu beachten:

Nach § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Anfechtbare Rechtsgeschäfte sind nicht nichtig (von vornherein ungültig); ihre Auflösung setzt gerichtliche oder außergerichtliche **Anfechtung** voraus. Durch die Anfechtung wird das Rechtsgeschäft idR mit Wirkung ex tunc aufgelöst (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Rz 15 zu § 23).

Die Besteuerung des Spekulationsgewinnes ergibt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 5 zu § 30 und die dort zitierte Judikatur des VfGH vom 11.3.1994, B 1297/93).

Ebenso wie der VfGH es nicht als gerechtfertigt ansieht, die aus der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes entstandene Zinsenbelastung vom Veräußerungserlös nicht abziehen zu lassen, kann es nicht gerechtfertigt sein, einen nichtigen Anschaffungsvorgang zu ignorieren und einen (auch) wirtschaftlich nicht realisierten Spekulationsgewinn, der zweifellos die Leistungsfähigkeit des Bw. nicht erhöht hat, der Besteuerung zu unterziehen. In diesem Zusammenhang ist fest zu halten, dass unter Berücksichtigung der geschilderten Gesamtumstände nach Ansicht des UFS in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der in Rede stehende Aktienrückkauf nicht isoliert zu betrachten ist, sondern zu berücksichtigen ist, dass sich die vom Gericht festgestellte Betrugsabsicht der Betreiber auf sämtliche im Zeitraum von Juni 1996 bis Juli 1997 erfolgten Ankäufe von Aktien erstreckt.

Da unter Anschaffung und Veräußerung idR schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen sind, kommt es nur auf den Zeitpunkt des schuldrechtlichen Rechtsgeschäftes, also auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages an; der Zeitpunkt der (sachenrechtlichen) Durchführung ist nicht von Bedeutung (Doralt, aaO., Rz 21 zu § 30 und die dort zitierte Judikatur).

War der Kaufvertrag ungültig, (z.B. wegen Irrtums oder fehlender Geschäftsgrundlage) oder wurde er auf Grund einer auflösenden Bedingung aufgelöst, dann muss die rückwirkende Aufhebung auch steuerlich anerkannt werden (Doralt, aaO., Rz 35 zu § 30).

Eine erfolgreiche Anfechtung und Aufhebung eines Rechtsgeschäftes hat die Auflösung mit Wirkung ex tunc zur Folge. Das bedeutet, dass derjenige, der das Rechtsgeschäft erfolgreich angefochten hat und seine Aufhebung erreicht hat, so zu stellen ist, wie wenn er das Rechtsgeschäft gar nicht abgeschlossen hätte (was ja in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Ergebnis einer erfolgreichen Anfechtung ist).

Die erfolgreiche Aufhebung eines Rechtsgeschäftes bedingt einen Mangel des Rechtsgeschäftes bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses. Eine erfolgreiche Anfechtung ist daher lediglich durch die Aufdeckung der Nichtigkeit (Ungültigkeit) des ursprünglichen Rechtsgeschäftes möglich, nicht aber auf Grund eines nachträglichen Ereignisses, welches die Aufhebung eines Rechtsgeschäftes ex tunc nicht bewirkt.

Die freiwillige Rückgabe von 6 Millionen Schilling verbunden mit der Zusicherung des Bw., die Anzeige an die Staatsanwaltschaft im Gegenzug dafür zurückzunehmen, kommt einer Vertragsauflösung ex tunc gleich.

Der UFS sieht es als erwiesen an, dass die Betreiber mit diesem „Vergleich“ die (arglistige) Täuschung und die Nichtigkeit der Verträge über den Aktienerwerb durch den Bw. (einschließlich jenes Vertrages über den Rückkauf von Aktien mit dem Preis von 2 Millionen Schilling) eingestanden haben.

Im gegenständlichen Fall ist somit der Vertrag über die Anschaffung der Aktien **als ex tunc nichtig anzusehen** und mangels „Anschaffung“ eines Wirtschaftsgutes ein Spekulationsgewinn nicht zu ermitteln.

Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid war daher Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben.

## **II. Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997**

Wie in Punkt I (siehe oben) ausgeführt, war der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens statt zu geben und der Wiederaufnahmebescheid aufzuheben.

Dadurch tritt das Einkommensterverfahren in den Verfahrensstand zurück, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Das bedeutet, dass der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 21. Juni 2002 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid wieder auflebt (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 307, Tz 8)

Da aus dem Rechtsbestand ausgeschiedene Bescheide ihre Rechtsfolgen verlieren, sind diese Bescheide nicht mit Berufung anfechtbar bzw. ist eine Berufung nicht zulässig.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 21. Juni 2002 wird daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO **zurückgewiesen**.

Die in Punkt I a) beschriebene Sach- und Rechtslage zeigt aber auch, dass selbst im Fall der Abweisung der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid **mangels „Anschaffung“** eines Wirtschaftsgutes der Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988, welcher sowohl eine „Anschaffung“ als auch eine „Veräußerung“ beinhaltet, nicht erfüllt ist und ein Spekulationsgeschäft somit nicht vorliegt. Aus diesem Grund wäre diesfalls auch dem Rechtsmittel gegen den Sachbescheid Folge zu geben gewesen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. März 2007