



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des H.E., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 2000 entschieden:

- 1) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2000 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- 2) Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 wird Folge gegeben. Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide vom 6. September 2004 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Aufgrund im Zuge einer die VTH GmbH (in der Folge: VTH) betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung ausgestellter Kontrollmitteilungen erlangte das Finanzamt Kenntnis davon, dass der Berufungsführer Gelder bei der EAC Corporation (in der Folge: EACC) angelegt hatte. Mit Schreiben vom 26. Februar 2001 wurde der Berufungsführer aufgefordert, die Höhe der daraus erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen bekannt zu geben.

Der Berufungsführer teilte daraufhin mit Schreiben vom 13. März 2001 mit, dass er Geldeinlagen getätigt habe, die zugesagten "Dividenden" aber nie ausbezahlt und immer wieder neu veranlagt worden seien. Angeschlossen legte er ein Kontoblatt vor, in dem ua. die aus der in Rede stehenden Kapitalveranlagung resultierenden Erträge ausgewiesen sind.

Das Finanzamt berücksichtigte mit den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1991 bis 2000 vom 6. September 2004 ausgehend von den im Kontoblatt ausgewiesenen Beträgen Einkünfte aus Kapitalvermögen in nachstehender Höhe (Angaben in ATS):

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
3.175	8.262	15.552	14.835	17.193	20.293	24.487	28.647	33.513	18.683

Dagegen wandte sich der Berufungsführer mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die reinvestierten "Dividenden" könnten nicht als zugeflossen gewertet werden, weil das ganze System von Vornherein auf Betrug aufgebaut gewesen sei. Der Geschäftsführer der VTH sei daran interessiert gewesen, dass die zugesagten Zinsen reinvestiert würden, um somit das "System" so lange wie möglich am Leben zu erhalten. Die zugesagte 16%ige Verzinsung sei nie erwirtschaftet worden, ausbezahlte Beträge seien aus den neu veranlagten Geldern beglichen worden. Dies ergebe sich aus den Recherchen der Wirtschaftsfahndung, den Ausführungen des Rechtsanwaltes Dr. S sowie den Ermittlungen des Kreditschutzverbandes. Auch habe der Geschäftsführer der VTH bei weitem nicht alle Kundengelder zur Veranlagung an die EACC weitergeleitet und sei nicht berechtigt gewesen, Garantien für Dividenden abzugeben. Alles in allem seien die Vorgänge um die EACC äußerst undurchsichtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat hat bereits im Jahr 2004 über mehrere Fälle entschieden, denen ebenfalls das "EACC-Veranlagungsmodell" zu Grunde lag, und das Vorliegen von steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen bejaht (ua. UFSF vom 7. Juni 2004, RV/0217-F/02). Berücksichtigung fanden dabei auch die Ergebnisse eines im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens vorgelegten, von Ilan A. in Auftrag gegebenen und als Information für die österreichische Wertpapieraufsichtsbehörde bestimmten Berichts der PWC Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (in der Folge: PWC), vom 5. Oktober 2000. Zusammengefasst hat der unabhängige Finanzsenat ausgeführt, es könne ungeachtet der Verdachtsmomente im Zusammenhang mit der EACC und ihren handelnden Personen im Rahmen der steuerlichen Beurteilung nicht davon ausgegangen werden, dass von Anbeginn des Anlagemodells seitens der EACC Zahlungsunfähigkeit und Zahlungsunwilligkeit vorgelegen sei. Immerhin seien den Investoren 10 Jahre lang ohne Verzögerungen oder Auffälligkeiten im Ablauf Erträge zugeflossen. Rückkäufe seien ebenfalls durchgeführt worden. Dass überhaupt keine Erträge erzielt worden seien und die Dividendenausschüttungen im Sinne eines klassischen

Pyramidenspiels lediglich aus den Geldern neuer Anleger gespeist worden seien, sei nicht erwiesen. Es seien Gelder in das weit verzweigte Firmennetz des Ilan A. investiert worden. Diese Gelder hätten auch Erträge abgeworfen. Als Beispiel diene der in der BVE geschilderte erfolgreiche Börsengang.

Ebenso wenig liege eine Unternehmensbeteiligung in Form von Aktien vor. Die fixe Verzinsung ohne Rücksicht auf wirtschaftliche Rahmenbedingungen spreche für ein darlehensähnliches Geschäft oder eine Unternehmensanleihe. Die 16%ige jährliche Festrendite, die das Platzierungsmemorandum und weitere, dieses erläuternde, Prospekte in Aussicht stellten, sei auch tatsächlich über Jahre hinweg in eben dieser Höhe ausbezahlt bzw. gutgeschrieben worden. In den vorliegenden Papieren fänden sich keinerlei Hinweise auf eine Gewinnabhängigkeit des Ertrages, eine Verlustbeteiligung, eine Teilnahme an Wertsteigerungen, Auskunfts-, Einsichts-, Kontroll- oder Mitwirkungsrechte des Anlegers, wie sie aus einer Aktionärsstellung erfließen würden. Es sei an keiner Stelle die Rede von einem Stimmrecht in einer Hauptversammlung, dem Recht, an der Hauptversammlung teilzunehmen, dort Auskünfte einzuholen, Anträge zu stellen oder Widerspruch gegen Beschlüsse einzulegen. Das EACC-Papier sei nicht an der Börse gehandelt worden und habe daher keinen durch Angebot und Nachfrage bestimmten Kurs gehabt. Auch nach den Ermittlungen der EDOK handle es sich nicht um Aktien, vielmehr um eine Unternehmensanleihe, sohin eine festverzinsliche Anlage. Auch wenn Dividendengarantien oder Einschränkungen der Aktionärsrechte im Zusammenhang mit Vorzugsaktien im Wirtschaftsleben als solche nicht ungewöhnlich seien, spreche nichts für das Vorliegen von Vorzugsaktien. Die strittige Geldanlage sei entsprechend ihrer inhaltlichen Ausgestaltung zu interpretieren. Demnach verbriebe aber der Zeichnungsschein nicht eine Miteigentümer- oder Anteilseignerstellung, sondern ein auf einen Geldbetrag gerichtetes Forderungsrecht (Vergütung für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen Kapitals). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege sohin ein darlehensähnliches Geschäft vor, dessen Erträge Zinsen seien.

Mangels Gesellschafterstellung und Einlagencharakters könne daher eine Auseinandersetzung mit den Einwendungen betreffend § 4 Abs. 12 EStG 1988 unterbleiben. Ebenso könne die Frage der Werthaltigkeit der der EACC bzw. dem Firmenimperium des Ilan A. zuzurechnenden und der Sicherung des Kapitals der Investoren dienenden Wertpapiere dahingestellt bleiben. Soweit Auszahlungen tatsächlich erfolgt seien, könne die Werthaltigkeit wie auch der Zufluss nicht ernstlich in Zweifel gezogen werden. Gleiches gelte aber auch bezüglich der reinvestierten Beträge. Zu diesen Zeitpunkten sei die Möglichkeit der Auszahlung offen gestanden und sei auch die Zahlungsfähigkeit ungeachtet dessen, woher die Gelder letztlich stammten, nie in Frage gestanden. Ein Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 sei daher auch hinsichtlich der reinvestierten "Dividenden" zu bejahen. Verneint könne eine einen Zufluss bewirkende Verfügung zur Reinvestition von "Dividenden" erst ab dem 3. Quartal 2000

werden. Nach der Sachlage hätten zum damaligen Zeitpunkt Gutschriften nicht mehr zu Geld gemacht werden können. Die strittige Anlageform könne somit nicht als Glücksvertrag gedeutet werden. Der Eintritt des versprochenen Vorteiles sei nicht ungewiss gewesen. Es seien 10 Jahre lang pünktlich und ohne Stockungen die versprochenen Erträge erzielt worden. Dass letztlich das für ein Kapitalanlagegeschäft nicht untypische Risiko, nämlich das Versiegen der Ertragsquelle, eingetreten sei, mache das Geschäft nicht rückwirkend zum Glücksvertrag.

Die Auffassung des unabhängigen Finanzsenates wurde zwischenzeitig vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.12.2006, 2004/15/0110, bestätigt. Der belangten Behörde könne nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie ausgehend von den Vereinbarungen laut dem privaten Platzierungsmemorandum unter dem Punkt "Geschäftsphilosophie und Laufzeit" sowie der tatsächlichen Durchführung dieser Beteiligung davon ausgegangen sei, dass von einem einem Darlehen ähnlichen Geschäft auszugehen sei. Die im privaten Platzierungsmemorandum unter diesem Titel versprochene fixe Verzinsung sei den Anlegern tatsächlich gewährt und die Auszahlung nicht nur in Einzelfällen, sondern laut PWC-Bericht in 46%, entsprechend einer Summe von US \$ 16,7 Mio. tatsächlich durchgeführt worden. Diese fixe Verzinsung sei lediglich von der Dauer der Beteiligung abhängig, nicht jedoch von irgend einer Gewinn/Verlustsituation der EACC. Gleiches gelte für die Erträge der "Units"; für diese sei auch der Rücknahmewert ungeachtet eines allfälligen anderen Kurswertes zum Bezugspreis garantiert und eingehalten worden. Die Zusicherung und Gewährung von fixen Erträgen aus einer Geldhingabe, abhängig lediglich vom Faktor Zeit, entspreche nicht einer Beteiligung eines Aktionärs oder eines stillen Gesellschafters. Die belangte Behörde habe daher zu Recht von einer Erörterung der Rechtsnatur der EACC bzw. deren Gewinnsituation absehen können. Auch seien nach den Feststellungen der belangten Behörde bis zum 3. Quartal des Jahres 2000 alle Forderungen der Anleger prompt erfüllt worden und könne ihr daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie davon ausgegangen sei, dass bis zu diesem Zeitpunkt der Beschwerdeführer jedenfalls die Gutschrift jederzeit zu Geld hätte machen können. Anhaltspunkte dafür, dass die jeweiligen Gutschriften in betrügerischer Absicht angedient worden wären, gebe es nicht. Einnahmen seien aber bereits dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über sie verfügen könne. Der Gläubiger verfüge über einen Geldbetrag, wenn die Auszahlung des Geldbetrages auf Wunsch des Gläubigers verschoben werde, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig sei. Der Zufluss sei damit bereits in diesem Zeitpunkt erfolgt. Sei eine Auszahlung grundsätzlich möglich, entscheide sich der Gläubige aber - wenn auch nach Überredung durch den Schuldner - die fälligen Erträge wieder zu veranlagen, so sei der Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 durch die Verfügung der Wiederveranlagung in diesem Zeitpunkt erfolgt. Der wiederveranlagte Ertrag bilde eine neue Einkunftsquelle, deren Untergang auf die Steuer-

pflicht früher zugeflossener Erträge steuerlich keine Auswirkung habe. Ein nachfolgender Verlust auch des neuerlich eingesetzten Kapitals sei steuerlich unbeachtlich. Dass von einem "Anlageschwindel" ausgegangen hätte werden müssen, wofür die Inhaftierung und Verurteilung des Ilan A. in dieser *causa* im Ausland spräche, entspreche nicht dem festgestellten Sachverhalt. Auch der Vorwurf, die belangte Behörde stelle aktenwidrig eine Tarnung wahrer wirtschaftlicher Gegebenheiten in Abrede, negiere die Feststellungen der belangten Behörde, wonach bis zum 3. Quartal des Jahres 2000 keine Probleme bei der Auszahlung der "Dividenden" bzw. von allfälligen Kapitalrückzahlungen aufgetreten seien.

Aus den in der oben angeführten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 7. Juni 2004, RV/0217-F/02, und dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.12.2006, 2004/15/0110, im Einzelnen dargelegten rechtlichen Erwägungen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, war somit auch im vorliegenden Fall das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu bejahen, zumal auch keine über den bisher festgestellten Sachverhalt hinausgehenden, einer solchen Beurteilung allenfalls entgegenstehende Einwendungen erhoben wurden. Auch der in den im Jahr 2004 vom unabhängigen Finanzsenat getroffenen Entscheidungen noch nicht berücksichtigte Umstand, dass sich Ilan A. der Verschwörung zur Begehung von Wertpapierbetrug und der tatsächlichen Begehung von Wertpapierbetrug in zwei Fällen schuldig bekannte und deshalb inzwischen in den USA zu einer Gefängnisstrafe verurteilt wurde (Urteil des United States District Court, Eastern District of New York, vom 22. April 2004, CR-01-0917), steht dem nicht entgegen, ergibt sich daraus doch keine unmittelbare Bezugnahme auf Manipulationen im Zusammenhang mit der EACC und ändert dies nichts an der aus den oben aufgezeigten Gründen zu bejahenden Werthaltigkeit der Auszahlungsansprüche im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit.

Darüber hinaus war, nachdem das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung unterliegt, von Amts wegen zu prüfen, ob den im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgten Abgabenfestsetzungen allenfalls die bereits eingetretene Verjährung entgegenstand.

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

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

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unter-

brochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, begann die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen. Im Falle des Nichtvorliegens einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden. Dies setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind nachzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15 und die dort angeführten Judikate).

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

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, mwN). Eine Abgabenhinterziehung liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, entscheidend ist vielmehr, ob ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann.

Das Finanzamt hat ohne weitere Begründung die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen. Sachverhaltsbezogene, für ein vorsätzliches Handeln sprechende Umstände wurden nicht aufgezeigt. Nachdem sich auch aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte ergaben, die Rückschlüsse auf ein vorsätzliches Verhalten des Berufungsführers erlaubten, kann dem Berufungsführer gegenständlich eine Abgabenhinterziehung nicht zur Last gelegt werden und war die Frage der Verjährung daher anhand der fünfjährigen Verjährungsfrist zu prüfen.

Die Verjährung der Einkommensteuer 1991 bis 2000 begann jeweils mit Ende der genannten Jahre. Mit der (erstmaligen) Erlassung der jeweiligen Jahresbescheide und der Aufforderung des Finanzamtes vom 26. Februar 2001, die jährlichen Einkünfte aus der "Beteiligung" an der EACC bekannt zu geben, wurden Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt. Die Erstbescheide sind jeweils innerhalb der fünfjährigen Frist ergangen und begann diese infolgedessen mit Ablauf des jeweiligen Jahres neu zu laufen. Die im Jahr 2001 gesetzte Unterbrechungshandlung bewirkte hingegen nur hinsichtlich jener Abgaben den neuerlichen Beginn des Fristenlaufs, für die mit Ende des Jahres 2000 der Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist noch nicht eingetreten war. Dies trifft gegenständlich für jene Abgaben zu, hin-

sichtlich derer der Erstbescheid nach dem 31. Dezember 1995 erlassen wurde, begann damit doch die Frist frühestens mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen und endete folglich frühestens mit Ablauf des Jahres 2001.

Der Einkommensteuerbescheid 1994 wurde am 22. Mai 1996 erlassen, die Einkommensteuerbescheide der Folgejahre jeweils später. Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2000 vom 6. September 2004 wurden damit innerhalb der aufgrund des Vorhaltes im Jahr 2001 neuerlich in Gang gesetzten fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen.

Der Einkommensteuerbescheid 1993 erging am 8. Juli 1994, der Einkommensteuerbescheid 1992 am 26. März 1993 und der Einkommensteuerbescheid 1991 am 24. Juli 1992. Nach § 207 Abs. 2 in Verbindung mit § 208 Abs. 1 BAO endete die Frist daher hinsichtlich Einkommensteuer 1991 mit Ablauf des Jahres 1997, hinsichtlich Einkommensteuer 1992 mit Ablauf des Jahres 1998 und hinsichtlich Einkommensteuer 1993 mit Ablauf des Jahres 1999. Der Vorhalt vom 26. Februar 2001 erging diesbezüglich folglich erst nach Ablauf der Verjährungsfrist. Somit aber stand der im wieder aufgenommenen Verfahren erfolgten Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1993 die Verjährung gemäß § 207 BAO entgegen.

Erfolgt eine Abgabenfestsetzung, obwohl dies wegen eingetretener Bemessungsverjährung unzulässig war, ist der angefochtene Abgabenbescheid aufzuheben (vgl. Ritz, a.a.O., § 289 Tz 34). Durch die Aufhebung der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 vom 6. September 2004 leben die ursprünglichen Erstbescheide der genannten Jahre wieder auf.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Mai 2007