



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vom 6. März 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 2000 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 wird Folge gegeben.

Die betreffenden Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Berufungszeitraum nichtselbständig erwerbstätig und bezog ab dem Jahr 1996 Pensionseinkünfte. Im Zuge der Durchführung der Jahresausgleichsverfahren bzw. Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1993 bis 2000 berücksichtigte das Finanzamt lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 14. Februar 2002 übermittelte der Bw. dem Finanzamt korrigierte Einkommensteuererklärungen die Jahre 1993 bis 2000 betreffend und erklärte in den einzelnen Jahren zusätzliche Einkünfte aus Kapitalvermögen. In weiterer Folge erließ das Finanzamt für das Jahr 1993 einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid und nahm in den Folgejahren (1994 bis 2000) die Verfahren betreffend Einkommensteuer von Amts wegen

wieder auf. Es ergingen neue Sachbescheide, wobei neben den Einkünften aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit bzw. den Pensionseinkünften Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurden.

In den Jahren 1993 bis 2000 wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen in nachstehender Höhe angesetzt:

1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
S 18.376,00	S 24.400,00	S 56.944,00	S 70.019,00	S 70.849,00	S 71.163,00	S 73.297,00	S 34.000,00

Gegen die betreffenden Einkommensteuerbescheide erhab der Bw. das Rechtsmittel der Berufung und führte als Begründung dazu aus, dass die EACC mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keinerlei Gewinne erwirtschaftet habe und es sich in Ermangelung dessen bei den unter dem Titel "Dividenden" geleisteten Zahlungen um Kapitalrückzahlungen handle.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates wurde zunächst mit Bescheid vom 4. Juli 2006 der Bw. davon in Kenntnis gesetzt, dass gegenständliches Rechtsmittel wegen einer in gleicher Sache beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren ausgesetzt werde. In weiterer Folge wurde der Bw. mit Schreiben vom 19. Februar 2007 über die Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens informiert und wurde ihm gleichzeitig mitgeteilt, dass der unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Berufungsfall von einem Sachverhalt ausgehe, welcher jenem gleiche, der dem entschiedenen VwGH-Erkenntnis zu Grunde liege. Für den Fall, dass dies nicht zutreffend sei, werde der Bw. um entsprechende Stellungnahme gebeten.

Eine diesbezügliche Stellungnahme unterblieb seitens des Bw..

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. veranlagte in den Jahren 1993 bis 2000 Gelder bei der EACC, aus welchen er in den über Aufforderung des Finanzamtes am 14. Februar 2002 eingebrochenen Einkommensteuererklärungen Einkünfte aus Kapitalvermögen in der unten angeführten Höhe erklärte. Die aus der Kapitalanlage erzielten Erträge fanden zunächst mangels Erklärung durch den Bw. in den ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1993 bis 2000 keinerlei Berücksichtigung.

Die Einkommensteuerbescheide ergingen jeweils zu folgenden Zeitpunkten (Bescheiddatum):

1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
6.4.1995	20.6.1996	10.4.1997	9.4.1998	29.3.1999	30.3.2000	2.5.2001

Für das Jahr 1993 erging am 18. April 1995 ein Jahresausgleichsbescheid.

Auf Grund der vom Bw. am 14. Februar 2002 eingebrachten Einkommensteuererklärungen verfügte das Finanzamt für die Jahre 1994 bis 2000 eine amtswegige Wiederaufnahme (Bescheide vom 6. März 2002) und erließ (mit gleichem Datum) neue, die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigende Bescheide. Gleichzeitig erließ das Finanzamt auch für das Jahr 1993 erstmals einen neuen Einkommensteuerbescheid.

In den Jahren 1993 bis 2000 wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen in nachstehender vom Bw. erklärter Höhe angesetzt:

1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
S 18.376,00	S 24.400,00	S 56.944,00	S 70.019,00	S 70.849,00	S 71.163,00	S 73.297,00	S 34.000,00

Wenn der Bw. nun vermeint im vorliegenden Fall handle es sich bei den seitens der EACC unter dem Titel "Dividenden" geleisteten Zahlungen um Kapitalrückzahlungen, da mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die EACC keinerlei Gewinne erwirtschaftet habe, so kann dem nicht gefolgt werden.

Im Erkenntnis vom 19.12.2006, Zi. 2004/15/0110 hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit dem unter dem Begriff EACC-VHT-Anlagemodell in der Öffentlichkeit bekannt gewordenen Vorgängen entschieden, dass ungeachtet der verwendeten Bezeichnung der ausgestellten Bescheinigung über eine Beteiligung als Vorzugsaktie bzw. Units an der EACC weder eine Beteiligung als stiller Gesellschafter noch als Aktionär vorliege und im betreffenden Sachverhalt vielmehr von einem darlehensähnlichen Geschäft auszugehen sei und die zugeflossenen Beträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof weiters feststellte, sind bis zum 3. Quartal des Jahres 2000 alle Forderungen der Anleger prompt erfüllt worden, weshalb bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls die Gutschriften jederzeit zu Geld gemacht hätten werden können. Hinsichtlich der Frage, zu welchem Zeitpunkt jeweils die betreffenden Gutschriften den Anlegern zugeflossen seien, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der Gläubiger bereits in jenem Zeitpunkt über einen Geldbetrag verfüge und folglich von einem Zufluss auszugehen sei, in dem die Auszahlung des Geldbetrages auf Wunsch des Gläubigers verschoben werde, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig sei. Sei eine Auszahlung grundsätzlich möglich, entscheide sich der Gläubiger aber 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 wieder veranlagte Ertrag bilde eine neue Einkunftsquelle, deren Untergang keine steuerlichen Auswirkungen habe.

Im gegenständlichen Berufungsfall war auch der Bw. im Zeitraum 1993 bis 2000 an der EACC beteiligt und war davon auszugehen, dass die Veranlagung der betreffenden Gelder des Bw. bei der EACC unter den gleichen Bedingungen und Abwicklungsmodalitäten erfolgte, wie auch in dem oben genannten Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt. Dies deshalb, da der Bw. mit Schreiben vom 19. Februar davon in Kenntnis gesetzt wurde, dass die Behörde auch im vorliegenden Berufungsfall von einem Sachverhalt ausgehe, welcher sich mit jenem, dem betreffenden Schreiben beiliegenden Erkenntnis des Verwaltungshofes decke. Für den Fall, dass dies nicht zutreffend sei, wurde der Bw. um entsprechende Stellungnahme gebeten. Eine solche ist jedoch unterblieben.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Als zugeflossen ist eine Einnahme dann anzusehen, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über sie verfügen kann (VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Wie bereits ausgeführt, war auch im gegenständlichen Fall von einem Sachverhalt auszugehen, welcher jenem im oben genannten Erkenntnis entsprach. Gleichzeitig damit ist jedoch das Schicksal gegenständlicher Berufung insofern entschieden als die dem Bw. gutgeschriebenen Beträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen sind.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2000 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Für die Jahre 1993 bis 1995 ist jedoch Folgendes zu beachten:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen nach Maßgabe der Bestimmungen des § 207 Abs. 2 bis 4 leg. cit. der Verjährung.

Dabei ist zu bedenken, dass bei den anzuwendenden Verjährungsbestimmungen jeweils nur das gültige Recht Berücksichtigung finden kann (VwGH v. 27.4.2006, ZI. 2003/16/0093).

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der derzeit geltenden Fassung beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist

sieben Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß § 4 Abs. 2 BAO entsteht bei der zu veranlagenden Einkommensteuer der Abgabenanspruch unter anderem mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Werden gemäß § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Für den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies nun, dass hinsichtlich der Jahre 1994 und 1995 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung das Recht der Behörde, eine Abgabe festzusetzen, bedingt durch die Tatsache, dass die einzige aktenkundige Unterbrechungshandlung die Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide (für 1994) am 6. April 1995 bzw. (für 1995) am 20. Juni 1994 darstellt und im Jahr, um das die Verjährungsfrist verlängert wurde keine entsprechenden Unterbrechungshandlungen gesetzt wurden, bereits verjährt war. Seitens des Finanzamtes bestand daher keine rechtliche Grundlage, neue Einkommensteuerbescheide nach Eintritt der Verjährung (§§ 207ff) zu erlassen. Gleichzeitig war jedoch auch für das Jahr 1993 - nach erfolgter Durchführung eines Jahresausgleichsverfahren und Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides im Jahr 1995 - im Zeitpunkt der erstmaligen Einkommensteuerbescheiderlassung am 6. März 2002 das Recht, eine Abgabe festzusetzen, in Folge der anzuwendenden Verjährungsbestimmungen verjährt.

Für die Jahre 1993 bis 1995 endet die Verjährungsfrist zu nachstehenden Zeitpunkten:

	1993	1994	1995
JA-Bescheid	06.04.1994		
§ 303 Abs. 1 BAO	18.04.1995		
JA-Bescheid	18.04.1995		
E-Bescheid		06.04.1995	20.06.1996
Ende der Verjährungsfrist	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
§ 303 Abs. 4 BAO		06.03.2002	06.03.2002
E-Bescheid	06.03.2002	06.03.2002	06.03.2002

Anhaltspunkte, dass es sich im gegenständlichen Fall um hinterzogene Abgaben gehandelt hätte, weshalb diesfalls gemäß § 207 Abs. 2 BAO nicht von einer fünf- sondern siebenjährigen Verjährungsfrist auszugehen gewesen wäre, lagen keine vor. Die Abgabenbehörde ist zwar nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen 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, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Um von vorsätzlichem Handeln ausgehen zu können, muss auch aufgezeigt werden, dass der Abgabepflichtige den Verstoß gegen die Rechtsordnung erkannt hat (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0293 sowie 7.7.2004, 2003/13/0171).

Im gegenständlichen Fall kann auf vorsätzliches Handeln des Bw. insofern nicht geschlossen werden, als dieser zwar am 14. Februar 2002 in den von ihm abgegebenen Einkommensteuererklärungen die Jahre 1993 bis 2000 betreffend, die entsprechenden Einkünfte aus Kapitalvermögen der Behörde gegenüber nachträglich erklärt und offen gelegt hat, aber wie aus der Berufung erkennbar, weiterhin davon ausging, dass ihm keine Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeflossen seien.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 (jeweils datiert vom 6. März 2002) waren aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Mai 2007