

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung des D, Wien, vertreten durch W, F, vom 8. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 9. Mai 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1990 bis 1993 sowie Einkommensteuer 1990 bis 1993 nach der am 29. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

1.) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1990 bis 1993 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2.) beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1993 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren als Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurde festgestellt, dass der Bw. Kapitalveranlagungen für sich und seine Schwester bei einem Angestellten der Bank bzw. A-Bank in der Form vorgenommen habe, dass dem Angestellten der Bank die

Gelder im Austausch gegen einen auf die Bank ausgestellten Wechsel übergeben worden seien. Die Wechselsumme habe sich aus dem übergebenen Betrag zuzüglich der vereinbarten Zinsen zusammengesetzt und sollte ein Jahr nach Übergabe des Geldbetrages eingelöst werden können. Zu den für die Wechseleinlösung vereinbarten Zeitpunkten sei vom Bw. im Streitzeitraum jeweils eine Neuveranlagung des Kapitalbetrages und der lukrierten Zinsen gegen Ausstellung eines neuen Wechsels vorgenommen worden.

Mit der Neuveranlagung habe der Bw. über die zwischen ihm und dem Bankangestellten vereinbarten Zinsen verfügt, diese seien ihm daher zu diesem Zeitpunkt zugeflossen und als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen.

Das Finanzamt nahm in der Folge das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und folgte in den gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1990 bis 1993 sei nicht zulässig, da die fünfjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen sei und ein für die zehnjährige Verjährungsfrist maßgeblicher Tatbestand nicht vorliege.

Die Kapitalveranlagung sei seiner Meinung nach nicht bei dem Bankangestellten sondern bei der Bank bzw. A-Bank erfolgt. 1992 und 1993 habe für diese Kapitalerträge die Verpflichtung zur Endbesteuerung und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer durch die auszahlende Stelle bestanden. Für diese Jahre sei daher auch die Steueramnestie wirksam geworden.

Darüber hinaus seien ihm die Zinsen auch nicht zugeflossen, da der Bankangestellte die übernommenen Gelder in betrügerischer Absicht an sich genommen und für sich verwendet habe, wofür er auch verurteilt worden sei. Dem Bw. seien zu jeder jährlichen Fälligkeit gefälschte Wechselprolongate übergeben worden. Eine Bargeldübergabe an den Bw. oder eine Gutschrift auf seinem Konto sei jedoch nicht erfolgt. Lediglich am 27.10.1993 sei ihm ein Betrag von 600.000,-- S ausbezahlt worden, den er jedoch am 2.11.1993 wieder retourniert habe. Dies sei Teil des von dem Bankangestellten inszenierten Anlagenbetruges gewesen.

Dieser sei von Beginn der Entgegennahme der Gelder objektiv zahlungsunfähig und zahlungsunwillig gewesen. Die jährliche Ausstellung wertloser und noch dazu gefälschter Wechselprolongate könne keinen Zufluss von Zinsen bewirken. Die über eine Veranlagungs-dauer von mehr als fünf Jahren einzige in 1993 geleistete Zahlung sei auf eine objektiv uneinbringliche Forderung erfolgt und daher als Kapitaltilgung und nicht als Zinszufluss zu werten. Unterbleibe die Auszahlung der Erträge beispielsweise, weil der Schuldner zahlungs-unwillig oder -unfähig sei oder gar in Täuschungs- oder Betrugsabsicht handle, würden mangels Zufluss auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.

In der am 29. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der Bw. auf sein bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bw. übergab einem Bankangestellten Bargeldbeträge in der Meinung, dieser würde diese bei der Bank zu besonders günstigen Konditionen anlegen. Er erhielt im Austausch dafür vom Bankangestellten gefälschte Wechsel, gegen deren Vorlage er nach einem Jahr die hingegabeften Beträge zuzüglich der vereinbarten Zinsen erhalten sollte. Zu den Fälligkeitszeitpunkten wurde dem Bw. jedoch angeboten, eine weitere Veranlagung des hingegebenen Betrages zuzüglich der nunmehr fällig gewordenen Zinsen vorzunehmen. Der Bw. nahm dieses Angebot regelmäßig in Anspruch und erhielt jeweils einen neuen (gefälschten) Wechsel über jenen Betrag, der nach einem weiteren Jahr zur Auszahlung gelangen sollte. Lediglich am 2.11.1993 ersuchte der Bw., den Bankangestellten, ihm einen Betrag von 600.000,-- S auszubezahlen, was dieser auch tat. Bis zu diesem Zeitpunkt war der betrügerische Bankangestellte damit offensichtlich durchaus fähig und auch willig, einzelnen Rückzahlungsbegehren nachzukommen. Als im Jahr 1994 der Anlagebetrug durch den Bankangestellten jedoch aufflog, hatte der Bw. dem Bankangestellten in Summe ein Kapital in Höhe von 1.516.700,-- S überlassen, wovon er nichts mehr zurückerhielt.

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1990 bis 1993 wurden vom Bw. keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt.

Die erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheide ergingen zu nachfolgend angeführten Zeitpunkten:

Einkommensteuerbescheid 1990	11.9.1991
Einkommensteuerbescheid 1991	13.4.1992
Einkommensteuerbescheid 1992	10.5.1994
Einkommensteuerbescheid 1993	28.6.1996

Der Prüfungsauftrag wurde dem Bw. am 18.10.2000 ausgehändigt. Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1990 bis 1993 erfolgte am 9.5.2001.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Veranlagungsakt erliegenden Bescheiden, den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgehefteten Auszügen aus dem Strafakt betreffend den betrügerischen Bankangestellten sowie dem Prüfungsauftrag. Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art.

Der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen errechnen sich nach § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Einnahmen sind dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über sie verfügen kann (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH 19.6.2002, 98/15/0142, und 20.9.2001, 2000/15/0039).

Der Gläubiger verfügt über einen Geldbetrag, wenn die Auszahlung des Geldbetrages auf Wunsch des Gläubigers verschoben wird, obwohl der Schuldner zahlungswillig ist, und der Zufluss damit bereits in diesem Zeitpunkt erfolgt (vgl. VwGH 24.9.2002, 2000/14/0132, mwN). Ist eine Auszahlung grundsätzlich möglich, entscheidet sich der Gläubiger aber - wenn auch nach Überredung durch den Schuldner - die fälligen Erträge wieder zu veranlagen, so ist der Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 durch die Verfügung der Wiederveranlagung in diesem Zeitpunkt erfolgt. Der wiederveranlagte Ertrag bildet eine neue Einkunftsquelle (Kapital), deren Untergang auf die Steuerpflicht früher zugeflossener Erträge steuerlich keine Auswirkung hat. Ein nachfolgender Verlust des neuerlich eingesetzten Kapitals ist steuerlich unbeachtlich (vgl. VwGH 6.7.2006, 2003/15/0128).

Da der Bw. zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten sich von dem Bankangestellten zu einer neuerlichen Veranlagung des eingesetzten Kapitals und der fälligen Zinsen überreden ließ, der Bankangestellte jedoch im Streitzeitraum durchaus willig und auch fähig war, einzelnen Auszahlungsbegehren nachzukommen, ist davon auszugehen, dass der Bw. anlässlich der Wiederveranlagung über die vereinbarten Zinsen verfügt hat, womit ihm diese gemäß § 19 EStG 1988 zu diesem Zeitpunkt zugeflossen sind. Sie wären daher - wie von der Betriebsprüfung festgestellt - in den einzelnen Jahren als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer zu unterziehen gewesen.

Inwieweit im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens die bisher unterbliebene Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nachgeholt werden kann ergibt sich aus den §§ 303 ff. BAO:

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

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der derzeit geltenden Fassung beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, 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 Abgabenpflicht knüpft.

Die Abgabenbehörde ist 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).

Demnach kann auf vorsätzliches Handeln des Bw. insofern nicht geschlossen werden, als nicht anzunehmen ist, dass für ihn im Hinblick darauf, dass eine Auszahlung von Zinsen tatsächlich niemals stattfand und er sein gesamtes eingesetztes Kapital verlor, eine Steuerpflicht von Zinsen, die er niemals ausbezahlt erhalten hatte, erkennbar war. Damit kann ihm aber auch nicht Vorsatz im Hinblick auf die von ihm verwirklichte Abgabenverkürzung vorgeworfen werden.

Die Berechtigung zur Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist daher nur unter Zugrundelegung der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zu prüfen (vgl. VwGH 25.11.1999, 98/15/0081, mwN, sowie 30.10.2003, 99/15/0098).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 leg. cit.) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 leg. cit.) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjäh-

rungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein; auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0036 sowie 30.10.2003, 99/15/0098).

Die Verjährungsfrist wurde dementsprechend durch die Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1993 um ein Jahr verlängert, weitere Unterbrechungshandlungen innerhalb der Verjährungsfrist sind nicht aktenkundig. Die Verjährungsfrist endete damit für die Einkommensteuer 1990 am 31.12.1996, für 1991 am 31.12.1997, für 1992 am 31.12.1998 und für 1993 am 31.12.1999. Der Prüfungsauftrag wurde dem Bw. erst am 3.10.2000 – und damit nicht mehr innerhalb der Verjährungsfrist – übergeben.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1993 wurde am 9.5.2001 verfügt. Da zu diesem Zeitpunkt für die genannten Abgaben bereits Verjährung eingetreten war, war dies nicht mehr zulässig. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sind daher ersatzlos aufzuheben.

Wird der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz. 8).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine zunächst zulässige Berufung wird nachträglich unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid im Zeitpunkt der Entscheidung nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

Da die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1990 bis 1993 durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, ist auch die dagegen eingebrachte Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Dezember 2006