



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0223-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1992 vom 26.9.2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war bis einschließlich des Jahres 1992 am Beteiligungsmodell 26-GMF 86 bei der Immorent beteiligt.

Laut Mitteilung des für das Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für die G-M GmbH & Co KG zuständigen Finanzamtes vom 11. 5. 2000 (= *Datum des Grundlagenbescheides*) entfielen auf den Bw. aus dieser Beteiligung im Jahr 1992 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 199.165,00 S.

Diese in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 (beim FA eingereicht am 13. 9. 2000) angesetzten Einkünfte wurden erklärungsgemäß veranlagt (Bescheid vom 26. 9. 2000).

Der Bw. vertritt nunmehr jedoch die Auffassung, dass die von Finanzamt - in Übereinstimmung mit den Erklärungsangaben - vorgenommene Zurechnung der Einkünfte unrichtig sei. Dies mit der Begründung, dass das Beteiligungsmodell der *Sicherstellung* eines von ihm in Anspruch genommenen Bankkredites bei der damaligen Z AG gedient hätte und er anlässlich der Kreditvergabe *alle Rechte aus dieser Beteiligung an die Bank abgetreten hätte*.

Diese Beträge seien letztlich zu Abdeckung der Schulden aus seinem Gewerbebetrieb herangezogen worden, weshalb sie "nicht als Gewinn anzusehen" wären.

Im Übrigen ersuche er um eine Überprüfung dahingehend, ob nicht eine Verjährung nach § 207 BAO vorliege, da seines Wissens gegen ihn in den letzten acht Jahren "keine nach außen erkennbare Amtshandlung" getätigt worden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Zurechnung von Einkünften:

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die **Einkunftsquelle** zuzurechen ist. Für die Zurechnung von Einkünften ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Dies wird idR derjenige sein, der aus der Tätigkeit das **Unternehmerrisiko** trägt.

Die Einkunftsquelle *kann* sich nun zwar auf das (wirtschaftliche) Eigentum (iSd § 24 BAO) gründen, muss sich jedoch nicht mit dem (wirtschaftlichen) Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002).

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. a BAO werden Wirtschaftsgüter, die zum Zwecke der Sicherung übereignet worden sind, demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.

Durch die **Sicherungsübereignung** wird dem Gläubiger ein dingliches Recht an einer Sache (einem Wirtschaftsgut) eingeräumt, das allerdings im Innenverhältnis beschränkt ist (vgl. VwGH 3.8.2000, 98/15/0102). Diese *Beschränkung im Innenverhältnis* auf eine Art **Treuhandschaft** rechtfertigt die *Zurechnung* der zur Sicherung übereigneten Wirtschaftsgüter (zB einer Beteiligung) an denjenigen, der die Sicherung einräumt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 24 Abs. 1 lit. a, S 299)

Wenn es auch für die Zurechnung von Einkünften – wie oben ausgeführt - nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern ankommt (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0070), lässt sich aus dieser Dispositionsbefugnis im Innenverhältnis

ableiten, dass *auch das mit der Einkunftsquelle (=Beteiligung) verbundene Unternehmerrisiko* beim Sicherungsgeber verbleibt und dieser daher *Zurechnungssubjekt der Einkünfte* ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Tz 144 zu § 2 EStG 1988).

Auch der Umstand, dass der Bw. die Einkünfte aus der Beteiligung an die Bank *abgetreten* hat (**"Zufluss an Dritte"**) ändert nichts an der Zurechnung der daraus lukrierten Erträge an den Bw.:

Vielmehr beweist die erfolgte Abtretung geradezu seine wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle und bewirkt er damit lediglich eine (vorweggenommene) *Einkommensverwendung* (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, Tz 7 zu § 2 EStG 1988).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat daher das Finanzamt zu Recht die in Rede stehenden Einkünfte beim Bw. (=Sicherungsgeber) steuerlich erfasst.

ad Unterbrechung der Verjährung:

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Seit dem VwGH-Erkenntnis vom 28.2.1995, 95/14/0021, gilt nunmehr in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 4.7.1995, 95/14/0036), dass *Grundlagenbescheide* (§ 188 BAO), die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, die Verjährung dieser Abgaben (zB Einkommensteuer der Beteiligten) auch dann unterbrechen, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden (vgl. Ritz, RdW 1995, 203). Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie zB *abgabenbehördliche Prüfungen* (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Tz 9 zu § 209).

Laut Aktenlage fand nun bei der G-M GmbH & Co KG in den Jahren 1995 bis 1997 (Bp.-Bericht vom 27. Juni 1997) eine ua. das Jahr 1992 umfassende *abgabenbehördliche Prüfung* statt, die letztlich Basis für den am 11. 5. 2000 gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheid gewesen ist.

Unter Bedachtnahme auf obige Ausführungen stellt daher nach Auffassung des UFS die *abgabenbehördliche Prüfung* auch hinsichtlich der Einkommensteuer 1992 des Bw. (=Beteiligter) eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO dar.

Ob bzw. inwieweit diese zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung ("abgabenbehördliche Prüfung") dem Bw. zur Kenntnis gelangt ist oder nicht, ist für die Unterbrechungswirkung nicht von Relevanz (vgl. VwGH 22.4.1992, 91/14/0009,0010, uam).

Somit geht auch das Argument des Bw. in seiner Berufung vom 11. 12. 2000, wonach "seines Wissens" gegen ihn "keine nach außen erkennbare Amtshandlung" getätigten worden sei, ins Leere.

Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist (1997) hat somit die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 28. Februar 2003