



GZ. RV/0482-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch die Tauern Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg Land betreffend die Einkommenssteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind den folgenden Entscheidungsgründen und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die BW war im berufungsgegenständlichen Zeitraum Angestellte und hat in den Jahren 1993 und 1994 in mehreren Tranchen Letter des E erworben. Den Käufern dieser Letter wurde versprochen, dass sie für die einmalige Hingabe eines Kapitalbetrages von S 9.800,00 oder

eines Vielfachen davon mit Beginn des der Zeichnung zweitfolgenden Monats für einen Zeitraum von 12 Monaten jeweils eine Zahlung von S 1.400,00 erhalten würden.

Die Abwicklung dieser Letterkäufe und auch der Auszahlungen erfolgte im Wesentlichen ohne Einschaltung von Banken. Sowohl die Hingabe des Einsatzes für die Letter als auch die Auszahlungen wurden bar an so genannten Clubabenden getätigt bzw. über telefonische Vereinbarung getätigt, wobei Ansprechpartner der BW Herr MD war, der als Bezirksdirektor des E in der Vertriebsstruktur die unterste Stufe einnahm.

Die BW zeichnete im Mai 1993 21 Letter des E. Die BW verwendete die ihr zustehenden Auszahlungen aus diesem ersten Letterkauf im Jahr 1993 zur Gänze für weitere Letterkäufe. So hat die BW im August 1993 17 Letter erworben. Weiters hat die BW im Februar 1994 zwölf Letter, im April 1994 acht Letter, im Mai 1994 13 Letter und im Juni 1994 acht Letter erworben. Alle Reinvestitionen erfolgten bewusst und auf Anraten des MD.

Die Vermögensverhältnisse des E stellten sich im Jahr 1994 dergestalt dar, dass ab April 1994 eine vollständige Begleichung aller Verbindlichkeiten zu einem Stichtag nicht mehr möglich gewesen wäre, da die Rückzahlungsverpflichtungen die Einzahlungen überschritten (Gutachten C; S 47)

Ab Mai 1994 wurden die Provisionen der Vertreter dahingehend geändert, dass die Provisionen für Neukunden neu gestaffelt wurden, um einen zusätzlicher Anreiz zur Werbung neuer Kunden zu schaffen. (Gutachten C, S 47)

Ab Juli 1994 wurden die Provisionen generell erhöht und erstmals auch Reinvestitionen verprovisioniert (Gutachten C, S 47)

Im Sommer 1994 kam es zu einer weiteren Stockung der Auszahlungen an die Anleger, da große Geldbeträge durch den E für den Kauf der EI Bank aufgewendet wurden (Aussage GS S 82)

Im September 1994 konnte auf Grund einer Hausdurchsuchung bei der zentralen Datenverarbeitungsgesellschaft des E keine Auszahlung erfolgen (Aussage GS, S 82)

Ab September 1994 erfolgten die Auszahlungen in Österreich nicht mehr vollständig, (Anzeige des LGK S, S 13)

Vereinzelte Kunden, die sich in finanzieller Notlage befanden oder drohten die Vertreter des E zur Anzeige zu bringen erhielten noch Zahlungen bis Ende 1994 bzw. Februar 1995 (Gutachten C, S. 38, Anzeige LGK S, S 13)

Anzeigen gegen die Betreiber des E führten zu Festnahmen dieser Personen in Deutschland und Österreich und in der Folge zur Beschlagnahme der nur teilweise auffindbaren Geschäftsunterlagen.

In der Folge führten Ermittlungen der PAST S dazu, dass – neben anderen Feststellungen – auch die Zeichner von Letter des E in Österreich ermittelt wurden, Kontrollmitteilungen über die Investitionen der Zeichner und die geplanten Rückflüsse erstellt und an die zuständigen Finanzämter der einzelnen Zeichner versandt wurden

Dabei wurden für den BW aufgrund der vorliegenden Ergebnisse der Erhebungen der PAST S und des deutschen Gerichtsverfahrens für die Rückflüsse aus ihren Letterkäufen für das Jahr 1994 Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von maximal S 266.000,00 für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1994 errechnet.

In dem vom zuständigen FA daraufhin eingeleiteten Vorhalteverfahren verantwortete sich die BW zunächst durch ihre ausgewiesene Vertreterin dahingehend, dass es sich bei den Mittelzuflüssen aus Letter des E nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern um steuerfreie Glückspielerträge handle, die nicht der Einkommensteuer unterlägen.

Das FA folgte dieser Ansicht nicht und stufte die das eingesetzte Kapital übersteigenden Mittelzuflüsse als Einkünfte aus Kapitalvermögen ein. Dabei wurden – auf Basis der im Letter vereinbarten Bedingungen - für jeden Letter die Zahlungen der ersten sieben Monate als Rückführung des eingesetzten Kapitals gewertet und erst ab der Zahlung im achten Monat wurden für den jeweiligen Letter Einkünfte aus KV angenommen.

Im Detail sah die Berechnung für den BW folgendermaßen aus:

Anzahl	Beginn	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	Summe
21	07/93		29400	294400	29400	29400	29400							147000
17	10/93					23800	23800	23800	23800	23800				119000

Gegen diesen Bescheid erhob die BW Berufung und wiederholte dabei im Wesentlichen die Argumente des Vorhalteverfahrens.

In der am 20.6.2003 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte die BW aus, dass sie auf Anraten des MD die Reinvestitionen bewusst getätigt habe. Ihr sei erst aufgrund der Medienberichte und der Verhaftung der DB klar geworden, dass sie nichts mehr bekommen werde.

Im Zuge einer Zeugeneinvernahme gab MD an, dass er die BW an den Clubabenden nie gesehen habe und daher keine Auszahlungen an sie erfolgt sein könnten.

Er habe selbst keine Provisionen erhalten. Ab August 1994 sei von seiner Gebietsdirektorin ET kein Geld mehr für die Auszahlung an die Letterzeichner vorhanden gewesen.

Die Amtsbeauftragte erblickte in der Aussage des MD eine teilweise widersprüchliche Verantwortung.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich soweit im Folgenden nichts Gegenteiliges ausgeführt wird auf den Inhalt der Verwaltungsakten.

Der UFS kann nach den vorliegenden Beweisergebnissen im gegenständlichen Fall nicht erkennen, dass an die BW bis September 1994 Zahlungen aus den Lettergeschäften erfolgt wären.

Betrachtet man die Letterzeichnungen der BW und ihre eigenen Aussagen dazu, so ist ersichtlich, dass sie sich nie um Auszahlungen bemüht hat, sondern bewusst die Erträge wieder veranlagte wollte.

Der UFS geht jedoch im Gegensatz zum FA davon aus, dass für die BW ab dem August 1994 kein Geld mehr zur Verfügung stand um ihr überhaupt Auszahlungen zukommen lassen zu können.

Die Begründung dafür sieht der UFS zum einen darin, dass Gelder wegen der Konteneinrichtung bei der EI Bank stockend flossen und die Auszahlungen im September wegen der Hausdurchsuchung bei der zentralen Datenverarbeitungsgesellschaft nicht mehr administriert werden konnten.

Dies deckt sich mit den Ausführungen des MD, wonach er ab August 1994 von seiner Vorgesetzten ET kein Geld für Barzahlungen an seine Kunden mehr erhalten habe. Diese Ausführungen werden auch durch die Aussage des GS gestützt, wonach es im Sommer 1994 zu einer Stockung der Zahlungen gekommen wäre und ebenso durch die Anzeige des LGK S, wonach bereits ab September 1994 Auszahlungen nicht mehr vollständig getätigt worden sind. (Anzeige LGK S, Seite 13)

Da das FA keine die BW betreffenden Feststellungen getroffen hat, wonach Auszahlungen für die BW auch noch im August und im September erfolgt wären, geht der UFS in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die BW die letzte "freiwillige" Entscheidung über die Verwendung der monatlichen Letterzahlungen vor dem August 1994 getroffen hat.

Mangels vorliegender Unterlagen sind die Zuflüsse an die BW im Schätzungswege anzusetzen. Dabei geht der UFS auf Grund der oben dargestellten Überlegungen davon aus, dass die Reinvestitionen der BW bis Juni 1994 planmäßig erfolgt sind.

Offenbar standen aber ab August 1994 – zumindest für MD als den gegenständliche Vertreter des E keine Barmittel mehr zur Verfügung um die Auszahlungsverpflichtungen gegenüber seinem Betreuungskreis erfüllen zu können. Dessen diesbezügliche Aussagen kann der UFS nicht – wie die Vertreterin des FA dies sieht – als widersprüchlich bzw. unschlüssig erkennen. MD hat sich in seiner Zeugenaussage an die Vorgänge im Sommer 1994 unter Berücksichtigung des langen, in der Zwischenzeit vergangenen Zeitraumes sehr genau erinnert, was sich daraus erklären lässt, dass die von ihm geschilderten Zahlungsschwierigkeiten des E ja direkte Auswirkungen auf ihn, als Bezirksdirektor gehabt haben.

Diese Zahlungsschwierigkeiten des E wirken sich aber auch auf die BW aus.

Sie hätte auf Grund ihrer Investitionen in Summe einen Anspruch über je S 23.800,00 im August und im September 1994 gehabt. Diese Zahlungen sind ihr mehr zugeflossen, wobei es ohne Belang ist, warum eine Auszahlung Ende August / Anfang September 1994 in ihrem Vertreterbereich nicht mehr erfolgt ist.

Dies führt zu folgendem Ergebnis:

Anzahl	Beginn	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	Summe
21	07/93		29400	294400	29400	29400	29400							147000
17	10/93					23800	23800	23800	0	0				71400

Im Unterschied zum FA geht der UFS nicht davon aus, dass in jedem Fall bis September 1994 Zahlungen des E an seine Kapitalgeber erfolgt sind. Dass dies im gegenständlichen Fall – im Gegensatz zu den im Sachverhalt dargestellten Zeitpunkten in anderen Fällen, die im Einzelfall durchaus logisch und glaubwürdig erscheinen – bereits ab August 1994 nicht mehr gegeben war, ergibt sich zunächst aus den Ausführungen des MD und den sonstigen, oben angeführten Beweisen.

Auch erscheint eine derartige Stockung von Zahlungen im Einzelfall darüber hinaus aus Sicht des UFS auch dadurch begründbar, dass bereits ab Mai 1994 eine Unterdeckung der Rückzahlungsansprüche gegeben war, die nur durch die (freiwilligen) Reinvestitionen von Anlegern erst später offenkundig geworden ist, sodass sich fehlende Mittel zur Tilgung erst verzögert und zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgewirkt haben.

In rechtlicher Hinsicht ist im gegenständlichen Fall auszuführen, dass der Auffassung des FA zuzustimmen ist. Der VwGH hat im Erkenntnis 97/14/0094, 97/14/0095 vom 25. November 2002 festgestellt, dass die Letterkäufe mit den entsprechenden monatlichen Zahlungen für einen Zeitraum von einem Jahr kein Glückspiel, sondern den Erwerb einer festverzinslichen, wenn auch hochriskanten Kapitalanlage darstellen. Auch der Einstufung der einzelnen Rückzahlungen im Zeitablauf dergestalt, dass die monatlichen Zahlungen zunächst (in den ersten sieben Monaten) den Kapitalstamm abdecken und erst ab dem achten Monat die Zahlungen als Zinsen zu qualifizieren sind, folgt der UFS.

Dem FA ist auch darin zuzustimmen, dass die Reinvestitionen der BW in Letter des E grundsätzlich als freiwillige Verfügung über einen zugeflossenen Kapitaltilgungs- oder Zinsenanteil zu sehen sind. Dies gilt aus Sicht des UFS jedenfalls solange, als ein Zufluss an den Kapitalgeber aufgrund der Vermögensverhältnisse des E sowie im konkreten Einzelfall praktisch möglich war.

Ein Zufluss von Einkünften aus Kapitalvermögen (und deren nachfolgende Verwendung auch für Zwecke der Reinvestition) setzt voraus, dass der Empfänger über diese Einkünfte verfügen kann. Ist es einem Zeichner praktisch nicht möglich die zustehenden Zahlungen zu erhalten, kann von einer derartigen Verfügbarkeit nicht mehr gesprochen werden. Wenn aber kein derartiger Zufluss erfolgt, ist auch der Neuabschluss eines Lettervertrages nicht aus vorher zugeflossenen Mitteln getätigt worden.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, 27. September 2004