

Urteil vom 16. March 2010, VIII R 4/07

Zufluss von Kapitaleinnahmen aus Schneeballsystemen

BFH VIII. Senat

EStG § 8 Abs 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 8 Abs 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 20 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 05. December 2006, Az: 1 K 165/03

Leitsätze

1. Gutschriften aus Schneeballsystemen führen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, wenn der Betreiber des Schneeballsystems bei entsprechendem Verlangen des Anlegers zur Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge leistungsbereit und leistungsfähig gewesen wäre .
2. An der Leistungsbereitschaft des Betreibers des Schneeballsystems kann es fehlen, wenn er auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte zu 1. (Kläger) sowie die Revisionskläger und Revisionsbeklagten zu 2. und 3. (Revisionskläger zu 2. und 3.) sind der Ehemann und die Rechtsnachfolger der während des Revisionsverfahrens verstorbenen Ehefrau des Klägers zu 1. (Ehefrau). Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleute ließen sich bei der Vermögensanlage von dem Bankkaufmann C (C), Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (GmbH), den sie seit Ende der 60er Jahre persönlich kannten, beraten. Die GmbH vertrieb Finanzprodukte. Von 1992 bis 1999 wurden über 40 Anleger mit einem Anlagekapital von über 6 Mio. DM geworben. Das Anlagekapital wurde über fremde Dritte angelegt, wobei erhebliche Summen veruntreut wurden. Die Anleger wurden über die Verluste nicht informiert.
- 2 Im Jahr 1992 schlossen der Kläger und seine Ehefrau mit C zwei Verträge über die Anlage von 160.000 DM und 90.000 DM. Bis April 1994 überwiesen sie 230.000 DM an C. Nach den Verträgen beabsichtigten der Kläger und seine Ehefrau, eine Kapitalanlage zu tätigen, die von der GmbH vermittelt werden sollte. Das Kapital wurde C für 5 Jahre zur Verfügung gestellt. Die Anlage sollte gepoolt werden. Deshalb verzichteten der Kläger und seine Ehefrau unwiderruflich auf eine vorzeitige Rückzahlung des Anlagebetrages. Für seine Tätigkeit sollte C eine Vergütung von 5 % des Anlageertrages erhalten.
- 3 Eine Anlage zu den Verträgen sah vor, dass C als "Anleger" einen bestimmten Geldbetrag ("Anlagekapital") bei noch nicht benannten "Partnern" anlegen sollte. Das Anlagekapital sollte durch Bankgarantie abgesichert und möglichst mit 12 % p.a. verzinst werden. Zudem sollte ein "Bonus" von weiteren 12 % gezahlt werden.
- 4 C schickte dem Kläger und seiner Ehefrau im Jahr 1992 eine erste Jahresabrechnung ihrer Kapitalanlage und erläuterte das Vorgehen wie folgt:
- 5 "Der auf dem Firmenbogen der abrechnenden Gesellschaft gedruckte Auszug ist Ihr offizieller Beleg.
Ohne Firmenbogen ausgedruckte Blätter sind nur zu Ihrer persönlichen Information bestimmt. (...)"
(Hervorhebung im Original)
- 6 Mit Schreiben vom 7. Januar 1994 erhielten der Kläger und seine Ehefrau eine Abrechnung per 31. Dezember 1993, und auch in der Folgezeit erteilte C ihnen über Ertrags- und Bonusgutschriften auf ihrem Sonderkonto "offizielle" Abrechnungen (mit Firmenkopf der GK, einer in Liechtenstein ansässigen Briefkastengesellschaft) und "inoffizielle"

Abrechnungen (ohne Firmenkopf der GK - mit dem Stempelaufdruck "nur zur persönlichen Information"). Bei C fand die Steuerfahndung später Blanko-Briefpapier mit dem Firmenkopf der GK.

- 7** Auszahlungen in Höhe von insgesamt 195.189,95 DM erfolgten auf zwei Konten, die der Kläger und seine Ehefrau bei der SK-Bank (SK) in der Schweiz errichtet hatten. Ein Konto war als "Kontokorrent" bezeichnet. Das andere Konto errichteten sie als "Kontokorrent Rubrik Separat".
- 8** Ab September 1994 wurden in zunehmender Zahl auf dem Konto bei der GK als Ertrag ausgewiesene Beträge nicht mehr auf die Konten bei der SK überwiesen, sondern als zusätzliches Anlagekapital dem Kläger und seiner Ehefrau direkt wieder gutgeschrieben. Von September 1994 bis Ende 1997 schrieb C dem Kläger und seiner Ehefrau insgesamt 176.960 DM gut. Der Kläger und seine Ehefrau hatten der Verrechnung jeweils vorher zugestimmt.
- 9** C überwies an den Kläger und seine Ehefrau am 6. Juni 1997 letztmalig Beträge auf die Konten bei der SK und schickte ihnen am 22. Dezember 1997 einen Scheck über 10.000 DM als Kapitalrückzahlung. Der Insolvenzantrag über sein Vermögen wurde im Jahr 2000 gestellt. Insgesamt leistete C in den Streitjahren (1992 bis 1997) Zahlungen über 3,7 Mio. DM an die Anleger.
- 10** In ihren Einkommensteuererklärungen 1992 bis 1997 erklärten der Kläger und seine Ehefrau aus den vorgenannten Vorgängen als Einnahmen aus Kapitalvermögen nur die Beträge, für die eine "offizielle" Abrechnung erstellt worden war (insgesamt 51.208,50 DM). Soweit die offizielle Abrechnung eine Gutschrift bei der GK mit Wertstellung 31. Dezember vorsah, ordneten der Kläger und seine Ehefrau die Beträge dem ausgewiesenen Jahr zu. Die tatsächliche Auszahlung auf die Schweizer Konten erfolgte regelmäßig Mitte/Ende Januar des Folgejahres. Die auf das als "Kontokorrent Rubrik Separat" bezeichnete Konto überwiesenen Beträge von insgesamt 143.981,45 DM, davon 22.553,50 DM im Jahr 1992 und 72.079,95 DM im Jahr 1993, deklarierten sie nicht.
- 11** Bei der Einkommensteuerveranlagung folgte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst den Angaben des Klägers und seiner Ehefrau. In den Änderungsbescheiden vom 27. Juni 2002 für die Einkommensteuer 1992 bis 1997 erfasste das FA indes zusätzlich sowohl die in den einzelnen Streitjahren überwiesenen, aber nicht erklärten Beträge, als auch die lediglich gutgeschriebenen und wiederangelegten Erträge (insgesamt 372.149,95 DM) als Einnahmen aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Es wies darauf hin, dass wegen Steuerhinterziehung des Klägers und seiner Ehefrau auch für die Streitjahre 1992 und 1993 eine Änderung möglich sei, da die Verjährungsfrist zehn Jahre betrage.
- 12** Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 506 veröffentlichten Urteil hinsichtlich der einbehaltenen und wiederangelegten Beträge in Höhe von 176.960 DM statt und wies die Klage im Übrigen ab.
- 13** Das FA rügt mit seiner die Streitjahre 1994 bis 1997 betreffenden Revision die Verletzung von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, § 11 Abs. 1 EStG. Das FG-Urteil entspreche nicht den vom Bundesfinanzhof (BFH) aufgestellten Rechtsgrundsätzen zur Besteuerung von Gutschriften aus betrügerischen Schneeballsystemen. Die vom FG angeführten Kriterien, insbesondere die unterschiedliche Beurteilung von "unredlichen Anlagepartnern" und Instituten, die "nach ordnungsgemäßen Regeln des Bankgewerbes" arbeiten, sei unpraktikabel und stehe der Wahrung der Rechtseinheit entgegen.
- 14** Das FA beantragt,

das Urteil des FG des Saarlandes vom 6. Dezember 2006 1 K 165/03, soweit die Jahre 1994 bis 1997 betroffen sind, aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Der Kläger und die Revisionskläger zu 2. und 3. beantragen, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Der Kläger und die Revisionskläger zu 2. und 3. haben für die Streitjahre 1992 und 1993 ebenfalls Revision eingelegt. Sie machen Verjährung geltend und verlangen die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide wegen Verstoßes gegen §§ 169, 170 der Abgabenordnung. Hinterziehungsabsicht habe nicht vorgelegen, da der Kläger und seine Ehefrau "offizielle" Abrechnungen aus Liechtenstein in ihren Einkommensteuererklärungen ab 1994 vorgelegt hätten. Das FA hätte weitere Untersuchungen anstellen müssen. Materiell rügen sie die Verletzung von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es lägen keine Zinsen, sondern Kapitalrückzahlungen vor, da C nichts erwirtschaftet habe.
- 17** Der Kläger und die Revisionskläger zu 2. und 3. beantragen,

unter Aufhebung des Urteils des FG des Saarlandes vom 6. Dezember 2006 1 K 165/03 die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 vom 27. Juni 2002 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2003 aufzuheben.

- 18** Das FA beantragt, die Revision des Klägers und der Revisionskläger zu 2. und 3. als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 19** II. Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidung ist für die Streitjahre 1994 bis 1997 aufzuheben. Soweit die Streitjahre 1995 bis 1997 betroffen sind, ist das Verfahren zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage wird abgewiesen, soweit sie das Streitjahr 1994 betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die die Streitjahre 1992 und 1993 betreffende Revision des Klägers und der Revisionskläger zu 2. und 3. ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 20** 1. Die Revision des FA ist begründet. Zu Unrecht hat das FG die Steuerbarkeit der Gutschriften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG für das Streitjahr 1994 verneint; hinsichtlich der Streitjahre 1995 bis 1997 reichen die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG für die Beurteilung nicht aus, ob dem Kläger und seiner Ehefrau die jeweils gutgeschriebenen Beträge auch tatsächlich zugeflossen sind.
- 21** a) § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zählt zu den Einkünften aus Kapitalvermögen alle Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art.
- 22** aa) Wird Kapital gegen Entgelt überlassen, so ist der Einkunftstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfüllt. Anzusetzen sind alle Entgelte, die für eine Kapitalüberlassung im weitesten Sinne zugeflossen sind. Es handelt sich entweder originär um Zinsen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG oder zumindest um Entgelt i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, d.h. eine Vermögensmehrung, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalnutzung ist (BFH-Urteile vom 6. April 1993 VIII R 68/90, BFHE 172, 25, BStBl II 1993, 825; vom 14. Dezember 2004 VIII R 5/02, BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739, VIII R 81/03, BFHE 209, 438, BStBl II 2005, 746).
- 23** bb) Für die Zuordnung der zugeflossenen Beträge zu den Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist ohne Belang, ob die Beträge tatsächlich erwirtschaftet waren und ob die Anleger einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch besaßen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VIII R 13/96, BFHE 184, 46, BStBl II 1997, 767, unter II.2.c bb der Gründe zu § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Auch wenn Kapital zum Aufbau oder Erhalt eines "Schneeballsystems" verwendet wird und dem Anleger aus dem Kapital anderer getäuschter Anleger (oder gar aus dem eigenen Kapital des Anlegers) eine "Scheinrendite" gezahlt wird, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (BFH-Urteile in BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739; in BFHE 209, 438, BStBl II 2005, 746).
- 24** cc) Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die in den Streitjahren auf die Konten des Klägers und seiner Ehefrau bei der SK überwiesenen Erträge in Höhe von insgesamt 195.189,95 DM (davon 27.920 DM im Jahr 1992 und 83.639,95 DM im Jahr 1993) Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 EStG sind und nicht etwa nicht steuerbare Kapitalrückzahlungen bilden. Dem Schuldner steht zivilrechtlich ein Leistungsbestimmungsrecht zu (§ 366 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dieses Bestimmungsrecht hatte C ausgeübt, indem er die überwiesenen Beträge ausdrücklich als Bonus und Ertrag bezeichnete. Dass der Kläger und seine Ehefrau dies auch so verstanden haben, ergibt sich aus ihren Steuererklärungen.
- 25** dd) Dem Kläger und seiner Ehefrau waren die Anlageaktivitäten des C nicht aufgrund eines Treuhandverhältnisses unmittelbar zuzurechnen. Der in den Vereinbarungen verwendete Begriff "Treuhandvereinbarung" ändert daran nichts. Die Voraussetzungen eines steuerrechtlich beachtlichen Treuhandverhältnisses lagen nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen des FG nicht vor.
- 26** b) Fraglich ist indes der Zufluss der Kapitaleinnahmen gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 27** aa) Rechtsfehlerhaft hat das FG die gutgeschriebenen und wiederangelegten (Schein-)Renditen (insgesamt 176.960 DM) nicht als Kapitaleinnahmen beurteilt. Der Senat hält daran fest, dass auch Gutschriften über wiederangelegte Renditen in Schneeballsystemen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 EStG führen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739; in BFHE 209, 438, BStBl II 2005, 746; vom 28. Oktober 2008 VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190 - Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Juli 2009 2 BvR 2525/08), solange der Schuldner der Erträge leistungsbereit und leistungsfähig ist.

- 28** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) i.S. von § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann. Eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten kann einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuld zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Allerdings muss der Gläubiger in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (BFH-Urteile vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; vom 30. Oktober 2001 VIII R 15/01, BFHE 197, 126, BStBl II 2002, 138; vom 18. Dezember 2001 IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643). Ein Zufluss kann durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger bewirkt werden, dass der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll. Von einem Zufluss des aufgrund der Altforderung geschuldeten Betrags i.S. von § 11 Abs. 1 EStG kann in derartigen Fällen der Schuldumwandlung (Novation) nach der Rechtsprechung des BFH allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Novation als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers (Steuerpflichtigen) über den Gegenstand der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht. Für die Beantwortung der Frage, ob dies zutrifft, kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, in wessen Interesse die Novation lag. Lag sie im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Gläubigers, indiziert dies dessen Verfügungsmacht über den Gegenstand der Altforderung (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, m.w.N.). Bleibt die Schuld hingegen im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich gesehen trotz Novation lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor. Dem Gläubiger, dem eher an einer Auszahlung gelegen wäre, ist nichts zugeflossen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480, unter 2.c der Gründe).
- 29** Voraussetzung für den Zufluss ist schließlich die Möglichkeit, von der objektiven Bereicherung Kenntnis zu nehmen (Schmidt/ Dreseck, EStG, 29. Aufl., § 11 Rz 12, 30 "Gutschrift"). Diese Möglichkeit kann auch auf ständiger Übung beruhen (Birk/Kister in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 11 EStG Rz 52, m.w.N.). Soweit eine Novation zum 1.1. des Folgejahres erfolgt, erweist sich die damit verbundene Zinsvereinbarung als Disposition über eine erwirtschaftete Einnahme (vgl. Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 11 Rz B 55).
- 30** bb) Die Auffassung des FG, der BFH habe seine Beurteilung in dem sog. "Ambros"-Urteil vom 10. Juli 2001 VIII R 35/00 (BFHE 196, 112, BStBl II 2001, 646) "aufgeweicht", trifft nicht zu. Auch im zitierten Urteil (unter II.2.a der Gründe) begründet der Senat den Zufluss von Scheinrenditen mit der vorstehenden Prüfungsfolge. Einnahmen sind danach i.S. von § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG dem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald dieser über sie wirtschaftlich verfügen kann.
- 31** Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige in seinem konkreten Fall eine Auszahlung hätte erreichen können. Auf eine hypothetische Zahlung an alle Anleger kann nicht abgestellt werden (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 207; zum Zufluss bei hoher Renditeerwartung vgl. Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz 56). Erst bei Verfügung über eine objektiv wertlose Forderung scheidet ein Zufluss definitiv aus (BFH-Urteil vom 21. Juli 1987 VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224). Dies ist mangels anderer Anhaltspunkte im Regelfall zu verneinen, so lange ein Antrag auf Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners noch nicht gestellt wurde (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, m.w.N.).
- 32** cc) Zu Unrecht hat das FG die Gutschrift auf dem "inoffiziellen" Sonderkonto außer Acht gelassen, weil es bei einer Briefkastengesellschaft geführt wurde und C insgesamt ein "unseriöses Anlagesystem" entwickelt habe, das dem Vergleich mit "redlichen" Banken und "nach den ordnungsgemäßen Regeln des Kreditgewerbes" arbeitenden Instituten nicht standhalte.
- 33** Bereits nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.d.F. vom 25. Februar 1992 zählten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ausdrücklich alle Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art. Die Zinsen aus Einlagen und Guthaben bei Kreditinstituten wurden lediglich beispielhaft genannt. In den späteren Gesetzesfassungen fehlt dann jeder Verweis auf Kreditinstitute. Damit bezweckt das Gesetz ersichtlich, nicht nur die Zinsen zu besteuern, die von Kreditinstituten, die dem Kreditwesengesetz unterliegen, ausgezahlt werden, sondern alle Erträge aus Kapitalvermögen, und zwar unabhängig von der Art des jeweiligen Anlagesystems.
- 34** dd) Dem Argument des FG, bei Scheinerträgen werde das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Erfolges nur vorgespiegelt, es dürften letztlich nur tatsächliche Vermögensmehrungen in Form von Auszahlungen besteuert werden und ein Zufluss sei erst zu bejahen, wenn der Empfänger das Geld tatsächlich in dem Sinne besitze, dass er hiervon selbst Zahlungen bestreiten könne, vermag der Senat nicht zu folgen (vgl. vorstehend unter II.1.b aa und bb,

sowie zuletzt BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, m.w.N.; ebenso HHR/Birk/Kister, § 11 EStG Rz 53; a.A. Marx, Finanz-Rundschau 2009, 515).

- 35** Daran ändert auch eine Diskrepanz zwischen den tatsächlich zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln und den tatsächlich bestehenden Forderungen nichts. Daraus lässt sich für die Frage des Zuflusses von Erträgen jedenfalls so lange nichts herleiten, wie das Schneeballsystem als solches funktioniert, d.h. die Auszahlungsverlangen der Anleger ohne Einschränkung bedient werden. Dass Schneeballsysteme zusammenbrechen, wenn alle Anleger gleichzeitig die Rückzahlung ihrer Gelder verlangen, sagt über den Abfluss bzw. Zufluss beim einzelnen Anleger nichts aus (vgl. schon BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190).
- 36** ee) Die Zuflussvoraussetzungen sind an Hand aller tatsächlichen Umstände des Einzelfalles zu prüfen. Zu Unrecht will das FG für diese Beurteilung auf den Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung abstellen. Entscheidend ist die Sicht des Leistungsempfängers/Kapitalanlegers in dem Zeitpunkt, in dem er erstmals aus seiner Sicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahme erlangt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 209, 423, BStBl II 2005, 739; in BFHE 209, 438, BStBl II 2005, 746; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz 207).
- 37** c) Da das FG seiner Entscheidung eine abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat, ist die Vorentscheidung für die Streitjahre 1994 bis 1997 aufzuheben. Die Sache ist nur zum Teil spruchreif. Nach den vorstehenden Maßstäben ist ein Zufluss der gutgeschriebenen und wiederangelegten Beträge im Streitjahr 1994 zu bejahen. Für die Streitjahre 1995 bis 1997 fehlt es hingegen an ausreichenden tatsächlichen Feststellungen.
- 38** aa) Dem Kläger und seiner Ehefrau wurden 1994 Ertrags- und Bonusabrechnungen mitgeteilt und gutgeschrieben. Zu Unrecht meinen der Kläger und die Revisionskläger zu 2. und 3., eine Gutschrift bei der GK sei keine Gutschrift auf einem Konto des Verpflichteten C. Damit verkennen sie, dass es sich nach den Feststellungen des FG bei der GK um eine Briefkastengesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit handelte. Die Abrechnungen, die der Kläger und seine Ehefrau erhielten, betrafen ihre Kapitalanlage bei C. C hatte den Kläger und seine Ehefrau auf eine abrechnende Gesellschaft hingewiesen und mit dem Konto, das er als "bei GK geführt" bezeichnete, unmissverständlich eine Trennung der geschuldeten Beträge von seinem übrigen Vermögen vorgenommen. Gutschriften auf einem solchen gesondert geführten Konto begründen den Zufluss (vgl. BFH-Urteile in BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; in BFHE 197, 126, BStBl II 2002, 138). Zwischen C und dem Kläger und seiner Ehefrau bestand ferner eine jahrzehntelange Geschäftsbeziehung. Daher gingen der Kläger und seine Ehefrau auch von der Leistungsbereitschaft des C aus. 1994 kam C allen Auszahlungsverlangen nach, und im Schriftverkehr zwischen C und dem Kläger und seiner Ehefrau ist von Problemen und Zahlungsschwierigkeiten nicht die Rede. Zudem versprach C für den Fall der Reinvestition eine hohe Rendite. Wenn sich der Kläger und seine Ehefrau angesichts dieser Umstände in Ausübung ihrer Dispositionsbefugnis über die gutgeschriebenen und fälligen Geldbeträge dafür entschieden, auf die sofortige Auszahlung/Überweisung von insgesamt 40.000 DM zu verzichten und die Beträge stattdessen zur ertragbringenden Wiederanlage zu verwenden, stellt dies einen Zufluss i.S. von § 11 Abs. 1 EStG dar. In der Wahl einer solchen Wiederanlage liegt zivilrechtlich eine Novation. Die Wiederanlage erfolgte für einen Betrag von 20.000 DM zum 1. September 1994 und Ende 1994 für weitere 20.000 DM "mit Wirkung vom" 1. Januar 1995. Ohne Belang ist dabei, dass der Kläger und seine Ehefrau diese Wahl nicht getroffen hätten, wenn ihnen die tatsächlichen Verluste bekannt gewesen wären. Hierbei handelt es sich um einen für die steuerrechtliche Wertung unbeachtlichen Motivirrtum (vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, m.w.N.).
- 39** bb) Für die Streitjahre 1995 bis 1997 reichen die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen indes nicht aus, um den Zufluss zu beurteilen. Die Vorentscheidung hat die Frage des Zahlungswillens ausdrücklich offengelassen, da es nach der Rechtsauffassung des FG ausschließlich auf die tatsächliche Auszahlung auf die Schweizer Konten ankam. Der Klägervertreter hatte jedoch in der mündlichen Verhandlung am 6. Dezember 2006 schriftsätzlich vorgetragen und Beweis angeboten, dass der Kläger und seine Ehefrau sich 1995 wegen eines größeren Geldbedarfes an C mit der Bitte um Geldauszahlung gewandt hätten. Sie hätten am 20. Dezember 1995 mit C über diese Frage verhandelt. C habe Zahlungen abgelehnt.
- 40** Wie oben dargelegt, kann bei einer Novation ein Zufluss i.S. von § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann angenommen werden, wenn die Gläubiger (hier: der Kläger und seine Ehefrau) tatsächlich in der Lage gewesen wären, den Leistungserfolg in Gestalt der Vereinnahmung des gutgeschriebenen Betrages ohne weiteres Zutun des leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbei zu führen.
- 41** Ob und zu welchen Zeitpunkten der Kläger und seine Ehefrau dies hätten erreichen können, hat das FG nicht festgestellt; im zweiten Rechtszug wird es dies anhand der gesamten Umstände des Einzelfalles ermitteln und beurteilen müssen. Für die Streitjahre ab 1995 fehlen ausreichende Feststellungen zur Leistungsbereitschaft des C.

Dabei wird neben dem Beweisangebot auch der gesamte Schriftverkehr zu berücksichtigen sein, der jedenfalls teilweise Zweifel an der Leistungsbereitschaft des C aufkommen lassen kann. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass C dem Kläger und seiner Ehefrau in den Folgejahren eine positive Kapitalentwicklung mitgeteilt hat und es daher möglicherweise zu untersuchen ist, ob C wieder leistungsbereit wurde.

- 42** Sollte die Leistungsbereitschaft des C nicht festzustellen sein, gingen nicht behebbare Zweifel insoweit zu Lasten des FA, weil es sich um ein steuerbegründendes Sachverhaltselement handelt.
- 43** 2. Die Revision des Klägers und der Revisionskläger zu 2. und 3. ist unbegründet.
- 44** Sie betrifft die auf das Konto "Kontokorrent Rubrik Separat" überwiesenen Beträge von 22.553,50 DM im Jahr 1992 und 72.079,95 DM im Jahr 1993, die der Kläger und seine Ehefrau in den Steuererklärungen nicht deklariert hatten.
- 45** a) Die erhobenen Verfahrensrügen hat der Senat geprüft und nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab.
- 46** b) Ein Verstoß gegen das rechtliche Gehör gemäß § 119 Nr. 3 FGO ist ebenfalls nicht gegeben. Ein solcher liegt nicht darin, dass das FG den Kläger und seine Ehefrau nicht persönlich zur Steuerhinterziehungsabsicht befragt hat. Das FG ist nach § 80 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht verpflichtet, den anwaltlich ordnungsgemäß vertretenen Kläger persönlich zum Termin zur mündlichen Verhandlung zu laden (BFH-Beschlüsse vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490; vom 14. Juni 2006 VIII B 153/05, juris). Dem Klägervertreter war es unbenommen, eine persönliche Anhörung des Klägers herbeizuführen oder eine Beteiligtenvernehmung nach § 450 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 82 FGO zu beantragen (BFH-Beschluss vom 25. September 2003 XI B 11/01, BFH/NV 2004, 77).
- 47** Soweit das FG in den Entscheidungsgründen nicht auf das Vorliegen eines Verbotsirrtums eingegangen ist, bedeutet das nicht, dass es das entsprechende Vorbringen nicht zur Kenntnis genommen und erwogen hat. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist das Gericht nach Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht verpflichtet, sich mit jedem Vorbringen in der Begründung seiner Entscheidung ausdrücklich zu befassen (Entscheidungen des BVerfG vom 27. Mai 1970 2 BvR 578/69, BVerfGE 28, 378; vom 15. April 1980 2 BvR 827/79, BVerfGE 54, 86). Vielmehr ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Gericht das von ihm entgegengenommene Vorbringen eines Beteiligten tatsächlich auch zur Kenntnis genommen und in Erwägung gezogen hat (BVerfG-Beschluss vom 15. April 1980 1 BvR 1365/78, BVerfGE 54, 43). Anders ist die Situation nur, wenn besondere Umstände des konkreten Falls auf einen solchen Verstoß hindeuten (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 5. Oktober 1999 VII R 25/98, BFH/NV 2000, 235). Das ist hier nicht der Fall.
- 48** Auf die Auskunft des C, es handle sich um steuerfreie Einnahmen, konnten der Kläger und seine Ehefrau schon deshalb nicht vertrauen, weil früher bereits gegen sie im Zusammenhang mit Geschäften des C wegen Steuerhinterziehung ermittelt worden war und sie sich daher auf die Richtigkeit der von C vorgenommenen steuerrechtlichen Beurteilung nicht verlassen konnten.
- 49** c) Wie oben dargelegt, hat das FG zu Recht einen Zufluss der auf die Konten des Klägers und seiner Ehefrau bei der SK überwiesenen Beträge angenommen.
- 50** Das FG hat auch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise für die auf die nicht erklärten Einzahlungen auf das Konto "Kontokorrent Rubrik Separat" entstandenen Steuern eine auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zugrunde gelegt. Das FG hat seine Würdigung, der Kläger und seine Ehefrau hätten diese Beträge bewusst der Steuerpflicht entziehen wollen, darauf gestützt, dass sich der Kläger und seine Ehefrau auf die Konstruktion von "offiziellen" und "inoffiziellen" Mitteilungen sowie auf ein Konto für erklärte und ein Konto für nicht erklärte Einnahmen eingelassen hätten. Diese Schlussfolgerung ist möglich und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de