



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AK, B, B-Str 23, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Steuerberater, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 5. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 25. Juli 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1995 und 2000 entschieden:

1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1995 war stattzugeben.
Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.
Die Einkommensteuerverfahren treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2) Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 war abzuweisen.
Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 war teilweise stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	438.000,00 S	31.830,71 €
Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2000 beträgt:	98.881,92 S	7.186,03 €

Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug.....	447.589,69 S	444.710,00 S
Sonstige Werbungskosten ohne		
Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 2.880,00 S	
Gesamtbetrag der Einkünfte		444.710,00 S
(Topf-)Sonderausgaben		- 6.723,00 S
Einkommen		438.000,00 S

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	129.080,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	113.600,00 S
Steuer auf sonstige Bezüge	3.912,10 S
Einkommensteuer	117.512,10 S
Ausländische Steuer:	- 18.630,18 S
Festgesetzte Einkommensteuer	98.881,92 S

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Grenzgänger nach der Schweiz. Im Zuge seiner Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde er vom Finanzamt mit Vorhalt vom 20. Juni 2002 ersucht, einen Auszug von der AHV-Ausgleichskasse über die von seiner Arbeitgeberin in den Streitjahren abgeführten AHV-Beiträge anzufordern und vorzulegen.

Mit Bescheiden vom 25. Juli 2002 hat das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer betreffend die Streitjahre gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wieder aufgenommen, dass die in den Streitjahren vom Berufungswerber erklärten Einkünfte nicht mit denen (höheren) der Alters- und Hinterlassenenversicherungsanstalt (AHV) gemeldeten Bezügen übereinstimmten und hat mit den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre die der AHV gemeldeten Bezüge des Berufungswerbers der Besteuerung zugrunde gelegt. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass der Berufungswerber Abgaben hinterzogen habe und dass deshalb die zehnjährige Verjährungsfrist gelte.

In der gegen die im Spruch genannten Bescheide erhobenen Berufung vom 5. August 2002 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers im Wesentlichen Folgendes vor: Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer betreffend die Jahre 1991 bis 1995 sei nicht gerechtfertigt, da diese Jahre bereits verjährt seien. Diese sei nur dann gerechtfertigt gewesen, wenn sein Mandant bewusst Abgaben hinterzogen gehabt hätte. Dies sei jedoch nicht der Fall. Bezüglich des Jahres 2000 sei zu sagen, dass kein Wiederaufnahmsgrund vorliege, zumal die erklärten Einkünfte mit den Einkünften laut AHV-Auszug übereinstimmten. Dem Finanzamt seien keine neuen Tatsachen bekannt geworden.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die angefochtenen Bescheide mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2002 (siehe auch die zusätzliche Bescheidbegründung vom 8. Oktober 2002) als unbegründet ab. Das Finanzamt führte dazu aus, dass auf Grund der massiven Differenz zwischen den erklärten Einkünften und den Einkünften laut AHV-Auszug davon auszugehen sei, dass der Berufungswerber vorsätzlich Abgaben hinterzogen habe, zumal der Berufungswerber lediglich lapidar behauptet habe, dass natürlich keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorliege. Eine plausible Erklärung für die Differenzen habe dieser nicht erbringen können. Zudem bedürfe es keiner bewussten Abgabenhinterziehung; bedingter Vorsatz reiche ebenfalls aus. Nachdem kein vernünftiger Grund für die zu niedrigen Lohnausweise der Arbeitgeberin des Berufungswerbers, als das

Streben nach einer Abgabenminimierung, gefunden worden sei, habe die Abgabenbehörde eine zehnjährige Verjährungsfrist annehmen dürfen. Zum Vorbringen, dass hinsichtlich des Jahres 2000 kein Wiederaufnahmsgrund vorliege, da die erklärten Einkünfte und die Einkünfte laut AHV-Auszug gleich hoch seien, sei zu sagen, dass dieses Vorbringen in einer allfälligen Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid erstattet hätte werden müssen. Abgesehen davon, sei die Lohnhöhe laut AHV-Auszug jedoch tatsächlich höher als laut Lohnausweis. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang nämlich, dass die Kinderzulage nicht AHV-pflichtig sei.

Mit Schreiben vom 14. November 2002 begehrte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag brachte er ergänzend Folgendes vor:

Sein Mandant habe darauf vertraut, dass die von seinem Arbeitgeber bestätigte Lohnhöhe mit den tatsächlichen ausbezahlten Löhnen übereinstimme. Dieser habe glaubwürdig versichert, dass er nicht ahnen habe können, dass die von seinem Arbeitgeber an die AHV gemeldeten Löhne von seinen tatsächlich erhaltenen Löhnen abweichten. Er habe auch nicht darum gebeten, den Lohn in geringerer Höhe zu bestätigen. Aus diesem Grunde habe er auch bedenkenlos den vom Finanzamt verlangten AHV-Auszug vorgelegt. Bei seinem Arbeitgeber sei es zu mehreren Umstrukturierungen und Liquidationsproblemen gekommen. In den Jahren um 1990 seien beim Schweizer Arbeitgeber rund 30 Mitarbeiter, wovon ca. die Hälfte Grenzgänger gewesen seien, beschäftigt gewesen. Sein Mandant habe sich daher vertrauensvoll darauf verlassen, dass die von seiner Firma ausgestellten Bestätigungen richtig gewesen seien. Auf Grund des Ausscheidens der damals zuständigen Lohnbuchhalterin und der Erkrankung seines Mandanten sei dieser nicht in der Lage gewesen, eine plausible Erklärung für die Differenzen zwischen den Löhnen lt. Lohnausweisen und lt. AHV-Bestätigung zu finden. Auch der Versuch, über den externen Betriebsberater seines Arbeitgebers Auskunft zu erhalten, sei fehl geschlagen, da sich dieser für die Jahre vor seiner Beiziehung nicht zuständig gefühlt habe. Der Umstand, dass sein Mandant seit August 2002 trotz mehrfacher Ermahnungen die im zustehenden Gehälter noch nicht erhalten habe, zeige die Probleme und Fehler auf, die in der Buchhaltung und der Lohnverrechnung seines Arbeitgebers geherrscht hätten. Sein Mandant habe jährlich die Lohnausweise seines Arbeitgebers samt der Bestätigung über die Verwendung des eigenen PKW's und den Versicherungsbestätigungen der Behörde vorgelegt und zur Veranlagung überlassen. Er habe die vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide im Detail nicht überprüft, da er fachlich dazu nicht in der Lage gewesen sei. Jedenfalls könne unter diesen Umständen weder eine vorsätzliche noch eine bedingt vorsätzliche Abgabenhinterziehung unterstellt werden. Zur vom Finanzamt vertretenen Ansicht, dass die an die AHV gemeldeten Beträge auch die tatsächlichen Lohnbeträge seien, sei zu sagen, dass der AHV-Auszug auf einer einmaligen Jahresmeldung des Arbeitgebers des Berufungswerbers basiere. Dies bedeute, dass die AHV

unterjährig keinerlei Meldungen über die einzelnen Dienstnehmer und deren Lohnbezüge erhalte, sondern lediglich Monate später eine Meldung über eine Lohnsumme erhalte, die natürlich aus verschiedenen Gründen von der tatsächlichen Lohnhöhe abweichen könne. Dies würden die Unterlagen aus dem Jahr 2000 beweisen. Sein Mandant könne anhand der dem Vorlageantrag beigelegten monatlichen Lohnausweisen und des Kontoauszuges seines Schweizer Bankkontos nachweisen, dass die im Jahr 2000 bezogene Gesamtbruttolohnsumme nicht wie im AHV-Ausweis angeführt 70.700,00 SFr, sondern nur 67.300,00 SFr betragen habe. Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2005 zog der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1991 bis 1995:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht zur Festsetzung von Abgaben in fünf Jahren; bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist von der Abgabenbehörde nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG erfordert Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG liegt Vorsatz vor, wenn der Täter einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Ist sich der Täter dieses Umstandes voll bewusst, so spricht man von direktem Vorsatz (*dolus directus*), weiß und will er es nicht, hält diese Verwirklichung in seiner Vorstellungswelt aber ernstlich für möglich und findet sich damit ab, liegt bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) vor. Eine spezielle Ausformung vorsätzlichen Handelns stellt die so genannte Wissentlichkeit dar. Dabei ist gefordert, dass der Täter mit Bestimmtheit vom Vorhandensein rechtswidriger Umstände weiß und diese nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (vgl. zB VwGH 28.1.1997, 96/14/0152). Ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Strafverfahren ist für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist nicht erforderlich (vgl. zB VwGH 29.9.1997, 96/17/0453). Ebenso wenig nötig ist die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (vgl. zB VwGH 20.12.1994, 89/14/0149). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt **eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen** über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher

Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. Ritz², Bundesabgabenordnung, Kommentar zu § 207, Tz 15). Es gilt im Abgabenverfahren für die Beurteilung der hinterzogenen Abgabe die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK, § 6 Abs. 2 FinStrG), aber auch schon wegen der die Abgabenbehörde betreffende Beweislast der Hinterziehung der Zweifelsgrundsatz (in dubio pro reo) als verfahrenstechnische Richtschnur, wie der Nachweis der Schuld herzustellen ist (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Seite 2172).

Das Finanzamt begründet in der Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2002 das Vorliegen von Vorsatz damit, dass massive Differenz zwischen den erklärten Einkünften und den Einkünften laut AHV-Auszug vorlägen, dass der Berufungswerber lediglich lapidar behauptet habe, dass natürlich keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorliege und dass kein vernünftiger Grund für die zu niedrigen Lohnausweise als das Streben nach einer Abgabenverkürzung gefunden worden sei. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die gegenständliche Begründung nicht geeignet, den geforderten Vorsatz zu beweisen. Das Finanzamt erläutert nicht, weshalb Vorsatz anzunehmen ist, nimmt keinen Bezug auf ganz konkrete Vorgangsweisen des Berufungswerbers, welche den Verdacht einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung begründen. Die Begründung zeigt jedenfalls nicht auf, dass der Berufungswerber den Verstoß gegen die Rechtsordnung erkannt hat. Das bloße Bestehen einer Verdachtslage reicht nicht aus, vom Vorliegen einer Abgabenhinterziehung auszugehen. 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.

Der Unabhängige Finanzsenat ist auf Grund der Aktenlage nicht in der Lage einen Vorsatz festzustellen, zumal weder ein Hinweis darauf besteht, dass der Berufungswerber auf seinen Arbeitgeber eingewirkt hat, ihm falsche Lohnausweise auszustellen, noch ein Hinweis, dass der Berufungswerber gewusst hat, dass der Lohnausweis nicht sämtliche Lohnbestandteile enthält. Im Vorlageantrag vom 14. November 2002 bringt der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers jedenfalls glaubhaft vor, dass sich der Berufungswerber darauf verlassen habe, dass die von seiner Arbeitgeberin ausgestellten Bestätigungen richtig seien. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sprechen weiters die genannten betriebsinternen Probleme dafür, dass die unterschiedliche Lohnhöhe auf Fehler in der Lohnverrechnung der Arbeitgeberin zurückgeführt werden können; dies bestätigt vorallem der Umstand, dass der Berufungswerber für das Jahr 2000 anhand von Unterlagen nachweisen konnte, dass der Bruttolohn laut AHV-Auszug weder dem Bruttolohn laut Lohnausweis noch dem tatsächlichen Bruttolohn entspricht (vgl. dazu weiter unten). Da der Berufungswerber auf Grund glaubhaft vorgebrachten Schwierigkeiten (die seinerzeit zuständige Lohnbuchhalterin ist nicht mehr

greifbar, Weigerung des externen Betriebsberaters zur Mithilfe bei der Aufklärung der Ungereimtheiten wegen Unzuständigkeit) nicht in der Lage war, die Differenzen zwischen den Löhnen lt. Lohnausweisen und lt. AHV-Bestätigung zu erklären, reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus, um von der Vorsätzlichkeit einer Abgabenhinterziehung auszugehen.

Da sich im konkreten Fall für den angelasteten Vorsatz keine Grundlagen finden, beträgt die Verjährungsfrist nur fünf Jahre. Die Jahre 1991 bis 1995 sind daher verjährt. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben und die Wiederaufnahmebescheide waren daher ersatzlos aufzuheben. Die Einkommensterverfahren treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2000:

Eingangs ist lediglich der Vollständigkeit halber festzuhalten, dass sich der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz, entgegen der Auffassung des Finanzamtes, nicht nur gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid, sondern auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gewandt hat. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels (siehe Berufungsbegründung zu Punkt 2) hervorgeht, wogegen es sich richtet. Im vorliegenden Fall zielt die Berufung vom 5. August 2002 ihrem Inhalt nach eindeutig (auch) auf die Bekämpfung der Wiederaufnahme des Verfahrens ab. Folglich hat der Unabhängige Finanzsenat zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine **Wiederaufnahme** des Verfahrens vom Amt wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann kein Zweifel darüber bestehen, dass der neu hervorgekommene AHV-Auszug und die nachträglich bekannt gewordene Lohnhöhe, das Finanzamt zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO berechtigt haben. Entgegen dem Vorbringen im Berufungsschriftsatz war der Bruttolohn laut AHV-Auszug nicht gleich hoch wie der Bruttolohn laut Lohnausweis. Während die Arbeitgeberin des Berufungswerbers den Bruttolohn (abzüglich der Kinderzulage in Höhe von 4.080,00 SFr) in Höhe von **66.620,00 SFr** bestätigt hat, betrug der entsprechende Bruttolohn laut AHV-Auszug **70.700,00 SFr**. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Kinderzulage nicht zur Lohnsumme, welche zur Berechnung der AHV-Beiträge dient, gehört (vgl. http://www.sva-bl.ch/Pages/ahv_beitr2.html). Der Berufung konnte damit insofern kein Erfolg beschieden sein.

In der Sache war der Berufung jedoch teilweise stattzugeben, denn anhand der vom Berufungswerber vorgelegten monatlichen Lohnausweise und des Kontoauszuges seines Schweizer Bankkontos ist ersichtlich, dass sein Bruttolohn für das Jahr 2000 - abweichend vom Bruttolohn lt. AHV-Auszug - **67.300,00 SFr** (nach Abzug der Kinderzulage in Höhe von 4.080,00 SFr) betragen hat. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist kein Grund ersichtlich, weshalb diesen Unterlagen keinen Glauben geschenkt werden soll, zumal zB nicht davon auszugehen ist, dass die St. Galler Kantonalbank zu Gunsten des Berufungswerbers einen unrichtigen Kontoauszug ausstellen würde. Folglich war der steuerpflichtige Bruttolohn mit 67.300,00 SFr anzusetzen, die aus den monatlichen Lohnausweisen ersichtlichen Schweizer Sozialversicherungsbeiträge waren als Werbungskosten zu berücksichtigen und die Quellensteuer war lt. den monatlichen Lohnausweisen in Höhe von insgesamt 2.141,40 SFr auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Juni 2005