



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch G & S Steuerberatungs GmbH, 5110 Oberndorf, Uferstraße 18, vom 24. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Thomas Seiler, vom 25. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Einkommensteuer 2003, 2005 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) war in den Streitjahren für die Fa. Bank tätig und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Für das Jahr 2003 reichte er im Jänner 2005 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (L 1) ein und machte darin Reisekosten als Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen für Kinder geltend. Das Finanzamt setzte in der Folge die Einkommensteuer 2003 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung bescheidmäßig fest.

Für das Veranlagungsjahr 2005 wurde eine Einkommensteuererklärung (E 1) eingereicht. Neben den - wie in den Vorjahren – geltend gemachten Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen für Kinder enthält die Abgabenerklärung unter „*5. Einkünfte aus Kapitalvermögen*“ einen gesonderten Eintrag:

Unter Punkt „5.2. Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge“ ist bei der Kennzahl 369 ein Betrag von € 29.829,- und gesondert die „B-AG, C“ handschriftlich vermerkt. In dem auf der Abgabenerklärung folgenden Feld, Kennzahl 363 „Kapitalertragsteuer, soweit sie auf endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (Kennzahlen 366, 369) bzw. auf in der Kennzahl 444 [siehe Punkt 7.f)] enthaltende Beträge entfällt“ ist der Betrag „0“ eingetragen.

In den Einkommensteuererklärungen (E 1) für die Folgejahre 2006 bis 2008 war jeweils unter der Kennzahl 369 ein Betrag von € 30.000,-- und unter der Kennzahl 364 „0“ eingetragen.

Die Einkommensteuer wurde in den Streitjahren zunächst nur von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit festgesetzt.

Für das Jahr 2009 wurde vom Bw eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung auf elektronischem Wege eingereicht. Das Finanzamt ersuchte in einem Ergänzungsvorbehalt die Werbungskosten nachzuweisen. Das Antwortschreiben des Bw enthielt folgende handschriftliche Ergänzung:

„3) NACHTRAG zu Steuererklärung: bitte Kz 369 (in L 1 nicht auffindbar) ergänzen: 30.000,-- Euro; Kz 363: 0 (Null).“

Das Finanzamt führte in der Folge bezüglich dieser ‚Kapitaleinkünfte‘ ein Vorhalteverfahren durch. Im Juli 2010 legte der Bw eine Bestätigung der B-AG mit nachstehendem Wortlaut vor:

„..... gerne bestätigen wir, dass über Beschluss des Aufsichtsrates, Herr (der Bw) eine Leistungsprämie für das Kalenderjahr 2009 über € 30.000,-- erhalten hat. Auf diese Prämie besteht kein Anspruch, sondern wird pro Jahr separat beschlossen. Für das Kalenderjahr 2010, wird aufgrund der wirtschaftlichen Lage, keine Prämie zur Auszahlung gelangen.“

Es folgten weitere Ermittlungsschritte. Über Auskunftsersuchen des Finanzamtes als Finanzstrafbehörde I. Instanz gab die B-AG die an den Bw als Vorstandsmitglied ausbezahlten Prämien bekannt (Schreiben vom 19.07.2010, eingelangt am 27.07.2010).

Auflistung:

Datum der Auszahlung	Betrag
23.10.2003	€ 20.000
11.01.2005	€ 15.000
16.01.2006	€ 30.000
17.01.2006	€ 9.829
12.09.2006	€ 30.000

25.07.2007	€ 30.000
27.08.2008	€ 30.000
05.10.2009	€ 30.000

Das Finanzamt nahm die Einkommensteuerverfahren in den Streitjahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und begründete dies gleichlautend ua. wie folgt:

„Anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2009 wurde aufgrund einer Beantwortung eines Auskunftsersuchens an die Firma B-AG vom 27.7.2010 bekannt, dass Sie Prämienzahlungen aus der Funktion als Vorstand der Firma B-AG erhalten haben.“

Diese Informationen stellen neue Beweismittel bzw. Tatsachen dar, die gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Finanzamt zu einer Wiederaufnahme von Amts wegen berechtigen. Da die steuerlichen Auswirkungen als nicht geringfügig anzusehen sind, war die Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen.“

Gleichzeitig wurden neue Sachbescheide erlassen. Die erhaltenen Prämien wurden entsprechend dem Zufluss und nach Abzug des Betriebsausgabenpauschales von 6 % als Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

Gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass der Bw seit 2000 im Vorstand der B-AG ist. 2003 wurde erstmals eine Vergütung für die Vorstandstätigkeit ausbezahlt. Diese stellt eine Leistungsprämie dar, welche vom Aufsichtsrat beschlossen wird. Ein Rechtsanspruch auf die genannte Vergütung besteht nicht. Der Bw habe sich anlässlich der erstmaligen Überweisung der Prämie zur steuerlichen Einordnung telefonisch an das Finanzamt gewandt und die Auskunft erhalten, dass die Vergütungen Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen würden. Aufgrund dieser Information habe der Bw die ausbezahnten Leistungsprämien in den Steuererklärungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen angegeben. Überdies habe der Bw die Finanzverwaltung in der Einkommensteuererklärung informiert, dass für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen noch keine Kapitalertragsteuer abgeführt wurde. Die genannte Information sei seit 2003 in jeder Einkommensteuererklärung enthalten. Obwohl der Veranlagungsakt aufgrund der Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung sowohl von verschiedenen Personen am Finanzamt bearbeitet worden sei und auch dem UFS Salzburg vorgelegen ist, sei die Meldung der Kapitaleinkünfte in der vorgenommenen Art und Weise nicht beanstandet und eine Besteuerung der Prämie nicht vorgenommen worden. Der Bw habe darauf vertrauen können, dass die Information über die Leistungsprämien einer Würdigung im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Steuererklärung zugeführt worden sei.

Das Finanzamt legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor (Vorlagebericht vom 26.01.2012).

Die Berufungsbehörde führte ein Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO und ein Vorhalteverfahren durch. Zu dem Vorbringen, der Bw habe, was die Einordnung der Prämien in der Steuererklärung betrifft, eine telefonische Auskunft erhalten, konnten keine genaueren Informationen (Datum, Auskunftsperson, etc.) bekanntgegeben oder schriftliche Unterlagen vorgelegt werden. Im Zuge des Erörterungsgesprächs wurde außer Streit gestellt, dass die ausbezahlten Prämien als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit anzusehen sind und das Betriebsausgabenpauschale iSd § 17 EStG zu berücksichtigen ist. Im Zuge des Vorhalteverfahrens konnten zudem die zeitliche Zuordnung und die Höhe der einzelnen Auszahlungen außer Streit gestellt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Prämien für die Vorstandstätigkeit als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit anzusehen sind und sich wie folgt darstellen:

Datum der Auszahlung	Betrag (in €)	Veranlagungsjahr	Eintrag laut Erklärung (Kapitaleinkünfte)	Einkünfte aus selbständiger Arbeit
23.10.2003	20.000,00	2003	-----	18.800,00
11.01.2005	15.000,00	2005	29.829,00	14.100,00
16.01.2006	30.000,00	2006	30.000,00	65.639,26
17.01.2006	9.829,00			
12.09.2006	30.000,00			
25.07.2007	30.000,00	2007	30.000,00	28.200,00
27.08.2008	30.000,00	2008	30.000,00	28.200,00

1) Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0005, mit weiteren Nachweisen [kurz: mwN]).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0005, mwN).

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme damit, dass erst anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2009 aufgrund des Antwortschreibens der B-AG (eingelangt am 27.07.2010) bekannt wurde, dass der Bw in den Streitjahren Prämienzahlungen für seine Vorstandstätigkeit erhalten hat.

Der Bw bringt dazu vor, er habe sich anlässlich der erstmaligen Überweisung der Prämie zur steuerlichen Einordnung telefonisch an das Finanzamt gewandt und die Auskunft erhalten, dass die Vergütungen Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen würden. Aufgrund dieser Information habe der Bw die ausbezahlten Leistungsprämien in den Steuererklärungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen angegeben. Überdies habe der Bw die Finanzverwaltung in der Einkommensteuererklärung informiert, dass für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen noch keine Kapitalertragsteuer abgeführt wurde. Die genannte Information sei seit 2003 in jeder Einkommensteuererklärung enthalten.

Der Bw hat erstmalig im Oktober 2003 eine Prämie erhalten. Das Vorbringen, die Information sei seit 2003 in der Einkommensteuererklärung enthalten, entspricht jedoch nicht der Aktenlage. Weder die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 (eingereicht am 31.01.2005) noch die Beilagen dazu enthalten irgendeinen Hinweis auf weitere Einkünfte.

Der Bw beruft sich darauf, er hätte telefonisch die Auskunft erhalten, dass die Vergütungen Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen würden. Aufgrund dieser Information habe der Bw

die ausbezahlten Leistungsprämien in den Steuererklärungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen angegeben.

Der Bw beruft sich offenbar auf den Grundsatz von Treu und Glauben.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO4, § 114 Tz 7, mwN).

Der VwGH schützt (nach der Rechtslage vor der VO BGBl II 2005/435 betreffend sachliche Unbilligkeit iSd § 236) idR kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 10, mwN).

Der Grundsatz von Treu und Glauben wird vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 11, mwN).

Der Bw konnte aber zu seinem Vorbringen, er habe eine Auskunft erhalten, keine näheren Angaben machen. Eine schriftliche Auskunft gibt es nicht. Ein Schutz von Treu und Glauben wird aber wohl nur dann anzunehmen sein, wenn eine konkrete Auskunft im Einzelfall nach außen hin in Erscheinung tritt (zB schriftlich) und damit nachvollziehbar ist. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Steuererklärung für das erste Auszahlungsjahr 2003 keinen Hinweis auf eine Auskunft enthält. Solcherart kann sich der Bw nicht auf eine Auskunft stützen, die zum Schutz von Treu und Glauben führt.

Der Bw wendet ferner ein, dass obwohl der Veranlagungsakt aufgrund der Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung sowohl von verschiedenen Personen am Finanzamt bearbeitet worden sei und auch dem UFS Salzburg vorgelegen ist, sei die Meldung der Kapitaleinkünfte in der vorgenommenen Art und Weise nicht beanstandet und eine Besteuerung der Prämie nicht vorgenommen worden. Der Bw habe darauf vertrauen können, dass die Information über die Leistungsprämien einer Würdigung im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Steuererklärung zugeführt worden sei.

Dieses Vorbringen kann der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da der für die Besteuerung wesentliche Umstand, dass es sich um eine Vergütung für eine Tätigkeit („Leistungsprämie“) handelt, nicht bekanntgegeben wurde. In den für die Kapitaleinkünfte vorgesehenen Kennziffern wurden Beträge eingetragen. Lediglich die Einkommensteuererklärung 2005 enthält den ergänzenden Vermerk „B-AG , C“. Aufgrund der Art und Weise der Eintragung musste der Eindruck entstehen, dass es sich um

Kapitaleinkünfte handelt. Für das Finanzamt war so nicht erkennbar, dass es sich hiebei um ein Entgelt für eine Tätigkeit handelt. Eine 'Information über die Leistungsprämien' war daher nicht gegeben.

Erst durch die Zahlungsbestätigung der B-AG für 2009 ist hervorgekommen, dass der Bw eine Vergütung für eine Vorstandstätigkeit erhält. Die in den Streitjahren ausbezahlten Prämien sind erstmals im Auskunftsschreiben vom 19.07.2010 vollständig bekannt geworden.

In den Streitjahren 2003, 2005 und 2006 ist die Wiederaufnahme aus einem weiteren Grund gerechtfertigt: Die Angaben des Bw zur Höhe der Einkünfte (2003: Keine Eintragung; 2005: € 29.829,--; 2006: € 30.000,--) weichen ganz erheblich von den steuerpflichtigen Einkünften ab (siehe obige Aufstellung).

Daraus folgt aber, dass den angefochtenen Wiederaufnahmeverfahren die behaupteten Rechtwidrigkeiten nicht anhaften.

2) Einkommensteuer

§ 22 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 22 Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

....

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied)

...“

Die an den Bw ausbezahlten Prämien stellen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit dar.

Die Höhe der Einkünfte in den Streitjahren ist unstrittig.

Das Finanzamt hat, was das Veranlagungsjahr 2003 betrifft, einen siebenjährigen Verjährungszeitraum für hinterzogene Abgaben angenommen. Auf den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens wird ergänzend verwiesen.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gem. § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt bei bestimmten Abgaben (zu denen auch die Einkommensteuer zu zählen ist) nach § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO (idF BGBl I 2004/57) beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre bzw. nach der neuerlichen Änderung durch das BetrugsbekämpfungsG 2010 zehn Jahre.

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 207 Tz 3).

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 oder 2 FinStrG ist gem. § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist im Berufungsfall nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Wenn bis zur Erlassung eines Abgabenbescheides eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht bereits vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen (vgl. VwGH vom 26.02.2004, 99/15/0127).

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz. Gem. § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen.

Die Finanzbehörde I. Instanz stützt ihre Auffassung, der Bw habe die Abgabenverkürzung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG für 2003 vorsätzlich bewirkt, auf den Umstand, dass der Bw als langjähriger Bankangestellter und Vorstandsmitglied der B-AG als Fachexperte in Kapital- und Finanzangelegenheiten anzusehen ist und gewusst haben muss, dass die erhaltenen Prämien einkommensteuerpflichtig sind und diese im Jahr 2003 überhaupt nicht erklärt hat.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ist im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls erfüllt. Unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO wurde durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse, der Bw war langjähriger Bankangestellter und Vorstandsmitglied, ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass er die Steuerbarkeit der Einkünfte kannte. Der Bw handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der Einkünfte mindestens mit Eventualvorsatz.

Die Nichterklärung der Einkünfte im Jahr 2003 erfüllt den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben und führt zu einer verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 7. Jänner 2013