



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch FSP Fery, Szerva & Partner Steuerberatung GmbH & Co KEG, Steuerberatungskanzlei, 4910 Ried im Innkreis, Wildfellnerstraße 28, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 29. März 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

1) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1996 bis 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 426.184,00 S (1996), 484.327,00 S (1997), 529.488,00 S (1998) und 602.970,00 S (1999).

Die seit 1996 bezogenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von jährlich 42.000,00 S (Pachtvertrag vom 9. April 1996) fanden in den Abgabenerklärungen keinen Eingang.

Das Finanzamt veranlagte daher nur die erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bescheide vom 8. Jänner 1999, 11. Jänner 1999, 13. November 2000, 14. Dezember 2000).

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1996 bis 1999 wieder auf und ermittelte nunmehr die Einkommensteuer unter Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Bescheide vom 29. März 2005).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 28. April 2005 Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide.

Begründend führte sie aus, für die Jahre 1996 bis 1999 sei zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme bereits Verjährung eingetreten. Eine bewusste Abgabenhinterziehung, die eine längere Verjährungsfrist auslöse, liege nicht vor. Die Bw. habe laufende Ausgaben in Form von Instandhaltungen, Abgaben usw. gehabt, die mangels Belege nicht mehr nachweisbar, aber aufgrund des Alters und Zustandes des landwirtschaftlichen Anwesens plausibel seien. Sie habe daher die Verpachtung zu Recht als Liebhaberei angesehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2005 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 wegen Verjährung statt; hingegen wies es die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 20. September 2005 (eingelangt beim Finanzamt am 21. September 2005) beantragte die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 an die Abgabenbehörde II. Instanz und führte begründend aus:

Die Bw. habe von ihren Eltern einen landwirtschaftlichen Betrieb übernommen. Sie habe die dazu gehörenden Flächen verpachten können, nicht jedoch die landwirtschaftlichen

Nebengebäude. Alleine die gebäudeerhaltenden Maßnahmen in den Jahren 1999 und 2001 hätten rund 1,5 Mio. Schilling gekostet, was im Rahmen eines landwirtschaftlichen Dorferneuerungsprogrammes vom Land Oberösterreich gefördert worden sei.

Nicht zu Unrecht habe sie aufgrund des Gesamtbildes den landwirtschaftlichen Betrieb als Liebhaberei angesehen, weil die laufenden Erhaltungs-, Finanzierungsaufwendungen und sonstigen Kosten aus dem Pachtzins bei weitem nicht gedeckt seien.

Die Bw. habe sich vielleicht hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung geirrt, nicht jedoch vorsätzlich gehandelt: Sie habe es nicht ernstlich für möglich gehalten, einen Sachverhalt zu verwirklichen, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche. Auch sei der Übergang von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften auf solche aus Vermietung und Verpachtung, was eine andere steuerliche Behandlung zur Folge habe, für einen Laien nicht erkennbar bzw. verständlich. Angesichts der Kostensituation stelle sich die gegenständliche Landwirtschaft eindeutig als Liebhaberei dar. Ferner sei es der Bw. fremd gewesen, ein steuerliches Vergehen zu begehen; auch habe sie es nicht in Kauf genommen, Abgaben zu verkürzen.

Vorsatz, der eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters verlange, liege nicht vor. Mangels einer Abgabenhinterziehung trete die Verjährung nach fünf Jahren ein.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Verjährungsfrist beträgt bei Verbrauchssteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (Abs. 2 1. und 2. Satz).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des

Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabenspruch entsteht insbesondere bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht (Abs. 2 lit. a Z 2).

Der Abgabenspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (VwGH 17.9.1996, 92/14/0138; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 24.2.2004, 98/14/0048, 0049; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 4 Tz 2).

Die Bemessungs-(Festsetzungs-)Verjährung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen (Ritz, a.a.O., § 207 Tz 1).

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; VwGH 18.10.1988, 87/14/0173; vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 207, S 2159; Ritz, a.a.O., § 207 Tz 3).

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre; Ausnahmen bestehen ua. für hinterzogene Abgaben. Hier beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (Ritz, a.a.O., § 207 Tz 11, 14).

Im gegenständlichen Fall geht das Finanzamt davon aus, dass die Bw. eine Abgabenhinterziehung begangen hat, indem sie die aus der Verpachtung einer Landwirtschaft bezogenen Pachteinnahmen nicht erklärte und dadurch einer Versteuerung entzog.

Ob eine Abgabe gemäß § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG hinterzogen wurde, ist eine Vorfrage (zB VwGH 28.1.1997, 96/14/0152, 0153; VwGH 9.11.2000, 99/16/0395; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083, 0084; Ritz, a.a.O., § 207 Tz 15), die in einem anderen Verfahren, nämlich im gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren „entschieden“ wird. Liegt jedoch hierüber eine Entscheidung der zuständigen Stelle nicht vor, kann und muss die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage (§ 116) der Hinterziehung in eigener

Verantwortung beurteilen, wenn dies der erhobene Sachverhalt zulässt (VwGH 5.11.1991, 91/14/0049), ohne dass es eines vorgeschalteten Strafverfahrens bedarf (VwGH 25.6.1970, 1669/68).

Nicht erforderlich ist daher ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren (VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 31.8.2000, 99/16/0110) oder die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; VwGH 5.7.1999, 98/16/0391).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides 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 (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453).

Ob die (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, ist auch im Verfahren zur Abgabensfestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen, wenngleich im Abgabenverfahren die Verfahrensvorschriften der BAO (und nicht die des FinStrG oder der StPO) anzuwenden sind (Stoll, a.a.O., § 207, S 2171, 2172).

Die Unschuldsvermutung (Art 6 MRK, § 6 Abs. 2 FinStrG) gilt auch für die Beurteilung der „hinterzogenen Abgabe“ (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190; Stoll, a.a.O., § 207, S 2172; Ritz, a.a.O., § 207 Tz 15), 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 (Stoll, a.a.O., § 207, S 2172).

Rechtfertigungs- und Schuldausschlussgründe (vgl. §§ 7, 9 und 10 FinStrG) schließen die Erfüllung des Tatbestandes der Hinterziehung, und damit die Anwendung der Siebenjahresfrist aus (Stoll, a.a.O., § 207, S 2172; Ritz, a.a.O., § 207 Tz 16).

Im gegenständlichen Fall liegt weder ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren vor noch hat das Finanzamt ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Zu prüfen ist daher nunmehr als Vorfrage, ob die Bw. eine Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) begangen hat:

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

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist 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 (Abs. 2 lit. a).

Gemäß § 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.

Ist das Zutreffen der subjektiven und objektiven Hinterziehungstatbestandsmerkmale erwiesen, steht auch die Schuldform des Vorsatzes fest (Stoll, a.a.O., § 207, S 2169, 2170).

Dass eine Abgabe verkürzt wurde, dh. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht erklärt und dadurch nicht der Einkommensteuer unterworfen wurden, steht fest. Der objektive Tatbestand ist somit verwirklicht.

Damit der subjektive Tatbestand verwirklicht ist, muss die Abgabenverkürzung vorsätzlich erfolgt sein. Der Vorsatz muss seitens der Abgabenbehörde nachgewiesen werden.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250; Ritz, a.a.O., § 167 Tz 8).

Vorsätzlich handelt, wer einen Straftatbestand verwirklichen will oder die Verwirklichung ernstlich für möglich hält (dolus eventualis).

„Ernstlich für möglich halten“ ist dahingehend zu verstehen, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung als naheliegend ansieht (Dorazil – Harbich, FinStrG, Finanzstrafrecht, Manz, § 8, S 42).

„Wissen müssen“ oder „damit rechnen müssen“ ist mit „wissen“ nicht gleichzuhalten, ebenso nicht mit „in Kauf nehmen“; die Feststellung des „Wissenmüssens“ reicht für die Annahme des bedingten Vorsatzes nicht aus (zB OGH 18.5.1971, 12 Os 60/71). Hingegen ist bedingter Vorsatz (dolus eventualis) bei demjenigen vorhanden, der den Erfolg (den Schaden), sei es zufolge Billigung desselben, sei es auch nur aus Gleichgültigkeit gegenüber dem geschützten Rechtsgut, in Kauf nimmt (OGH 10.11.1970, 9 Os 90/70).

Bedingt vorsätzlich handelt demnach, wer das mit dem Handeln verbundene Risiko erkennt und so hoch veranschlagt, dass er die Möglichkeit der Tatbildverwirklichung ernst nimmt, dh. als naheliegend ansieht, aber dennoch handelt, weil er den nachteiligen Ereignisablauf hinzunehmen gewillt ist; wer hingegen dieses Risiko nicht erkennt oder nicht richtig einschätzt, sondern leichtfertig auf den Nichteintritt des Erfolges vertraut, handelt bewusst fahrlässig (OGH 27.5.1975, 13 Os 153/74; OGH 14.5.1976, 11 Os 38/76).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechts für möglich hält, dh. als naheliegend ansieht und hinzunehmen willens ist (vgl. VwGH 19.10.1987, 86/15/0120; VwGH 8.2.1990, 89/16/0201). Bloße Unbedachtsamkeit oder Leichtsinn reichen für die Annahme des bedingten Vorsatzes nicht aus (OGH 20.11.1975, 13 Os 103/75).

Bedingter Vorsatz erfordert, dass der Täter den Eintritt eines strafgesetzwidrigen Erfolgs bedacht und in Kauf genommen hat. Die Annahme, der Täter hätte sich Gedanken machen können oder müssen, reichen keineswegs zur Annahme eines (auch nur bedingten) Vorsatzes aus (Dorazil – Harbich, a.a.O., § 8, S 42f).

Die Bw. hat 1996 die Landwirtschaft ihrer Eltern übernommen; die dazugehörenden Liegenschaften konnte sie verpachten (Pachtvertrag vom 9. April 1996), nicht jedoch die landwirtschaftlichen Nebengebäude.

Ihre Verantwortung, die Ausgaben für die landwirtschaftlichen Nebengebäude seien so hoch gewesen, dass diese die Pachteinnahmen überschritten hätten, sind trotz des Fehlens von Belegen nicht ganz von der Hand zu weisen. Ob sie nun durch die Nichterklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter diesem Aspekt eine Abgabenverkürzung für möglich gehalten hat und hinzunehmen gewillt war, oder ob sie das Risiko nicht richtig eingeschätzt und leichtfertig auf den Nichteintritt einer Abgabenverkürzung vertraut hat, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich.

Sind jedoch zwei mögliche Varianten mit etwa der gleichen Wahrscheinlichkeit denkbar, ist das Vorliegen eines Sachverhaltes mit überragender Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit nicht beweisbar.

Im Falle einer Abgabenhinterziehung trifft die Beweislast die Abgabenbehörde. Kann nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von einem vorsätzlichen Handeln, das die Abgabenhinterziehung bewirkt hat, ausgegangen werden, greift der Zweifelsgrundsatz „in dubio pro reo“.

Da der Vorsatz der Bw. nicht zweifelsfrei nachweisbar ist, liegen die Voraussetzungen für eine siebenjährige Verjährungsfrist nicht vor. Es ist daher von der grundsätzlichen Fünfjahresfrist auszugehen.

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre (Ritz, a.a.O., § 207 Tz 11) und wird durch nach außen erkennbare Amtshandlungen innerhalb der Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert (§ 209 Abs. 1 BAO).

Unter nach außen erkennbaren Amtshandlungen sind ua. auch erstinstanzliche Bescheide zu verstehen (Ritz, a.a.O., § 209 Tz 10), was bedeutet, dass bei veranlagten Abgaben als Folge des § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist mindestens sechs Jahre beträgt (Ritz, a.a.O., § 209 Tz 1).

Die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 zufolge) erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt. Die Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (iSd § 209 Abs. 1) erfolgt. Weitere Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird (Ritz, a.a.O., § 209 Tz 1).

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 29. März 2005 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2002 wiederaufgenommen.

Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Dies bedeutet, dass die Verjährungsfrist für das Jahr 1998 mit 31. Dezember 1998 zu laufen begonnen und durch die automatische Verlängerung bei veranlagten Abgaben um ein Jahr mit dem 31. Dezember 2004 geendet hat.

Da laut Aktenlage für die Einkommensteuer 1998 nach Erlassung des Veranlagungsbescheides am 13. November 2000 innerhalb der Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen worden sind, ist eine weitere Verlängerung der Verjährungsfrist nicht erfolgt.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 1998 am 29. März 2005 war bereits Verjährung eingetreten.

Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkt stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Einkommensteuer 1999 hat die Verjährungsfrist mit 31. Dezember 1999 zu laufen begonnen und entsprechend den obigen Ausführungen über die automatische Verlängerung bei veranlagten Abgaben um ein Jahr mit dem 31. Dezember 2005 geendet.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 1999 am 29. März 2005 war daher noch nicht Verjährung eingetreten.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Linz, am 22. Jänner 2009