



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bf, vom 17. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 29. November 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 1990 bis 1993 entschieden:

Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird stattgegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben. Die Einkommensteuerverfahren treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war Grenzgänger in die Schweiz. Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 wurde der Berufungsführer vom Finanzamt Bregenz mit Vorhalt vom 10. September 2002 unter anderem dazu aufgefordert, einen Auszug der AHV-Ausgleichskasse Genf über die vom Arbeitgeber in den Jahren 1991 bis 2001 abgeführten AHV-Beiträge anzufordern und diesen bis zum 10. Oktober 2002 dem Finanzamt Bregenz vorzulegen.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1990 wurde am 6. April 1992, die Einkommensteuer für das Jahr 1991 wurde am 4. Dezember 1992, die Einkommensteuer für 1992 am 10. Februar 1994 und die Einkommensteuer für 1993 am 9. März 1995 bescheidmässig festgesetzt. Die Bescheide erfolgten auf Grundlage der vom Berufungsführer vorgelegten Lohnbestätigungen seines Schweizer Arbeitgebers.

Am 4. November 2002 hat der Berufungsführer die im Vorhalt vom 10. September 2002 abverlangten AHV-Bestätigungen für die Jahre 1985 bis 2001 vorgelegt.

Mit Bescheiden vom 29. November 2002 hat das Finanzamt Bregenz die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 wieder aufgenommen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, eine Wiederaufnahme durchzuführen sei, da die erklärten Einkünfte nicht mit den tatsächlich erzielten Einkünften laut AHV-Auszug übereinstimmten. Den neuen Einkommensteuerbescheiden wurden die Daten der AHV-Auszüge zugrunde gelegt.

In den Berufungen vom 17. Jänner 2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass die Bezüge die er in den Jahren 1990 bis 1993 erhalten habe, mit den an die AHV gemeldeten Bezüge übereinstimmten. Auf Grund einer beim Arbeitgeber durchgeführten Revision sei jedoch festgestellt worden, dass auf Grund der von ihm bis einschließlich 1993 ausgeführten Tätigkeit gemäß den Bestimmungen des entsprechenden Reglementvertrages eine Schmutzzulage zustehe. Basierend auf dem Prinzip des Anspruches seien von der AHV Beiträge für diese Bezüge, die jedoch an ihn nicht ausbezahlt worden seien, vorgeschrieben worden. Diese schienen nunmehr auch in seinem persönlichen AHV-Auszug auf. Er habe keine Abgaben hinterzogen, da die von ihm vorgelegten Bestätigungen des Arbeitgebers richtig seien. Die Verjährungsfrist betrage daher fünf Jahre. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher rechtswidrig.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 20. Februar 2004 im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Die Behauptung, die streitgegenständlichen Lohnbestandteile seien nicht zugeflossen, sei im Hinblick auf die in der Lohnbestätigung des Jahres 1990 ausgewiesene SEG-Zulage als reine Zweckbehauptung zu sehen. Insofern sei auch keine Bemessungsverjährung eingetreten, da dem Berufungsführer zumindest bedingter Vorsatz in diesem Zusammenhang vorzuwerfen sei. Wenn der Arbeitgeber Lohnbestandteile neben dem normalen Lohn auszahle, so hätte der Berufungsführer die Jahreslohnbestätigung nachrechnen müssen, ob auch der von ihm als Schmutzzulage bezeichnete Lohnbestandteil darin enthalten ist. Wenn er dies nicht getan hat, so habe er in Kauf genommen, dass Abgaben verkürzt werden und habe somit das Tatbild des bedingten Vorsatzes erfüllt. Es sei daher die zehnjährige Verjährungsfrist gegeben.

Durch den Vorlageantrag vom 25. März 2004 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 207 Abs 2 BAO lautet:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, 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. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs 1 lit a 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;

§ 209 BAO lautet:

(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. 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.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

§ 209 a BAO lautet:

(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

§ 323 Abs 16 und 18 BAO lauten:

(16) Die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 treten mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

(18) § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004. § 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß. Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden.

Der vorletzte Satz des § 323 Abs 18 BAO stellt sicher, dass die Verkürzung der Verjährungsfristen gemäß § 207 Abs 2 BAO (für hinterzogene Abgaben(teil)ansprüche), § 209 Abs 1 BAO sowie § 209 Abs 3 BAO und auch die Verkürzung der Frist zur Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages gemäß § 304 lit a BAO keine Auswirkungen auf offene Berufungsverfahren und antragsabhängige Abgabenfestsetzungen haben, soweit der betroffene Abgabenanspruch zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides nach bisher geltendem Recht (vor BGBl I 57/2004) noch nicht verjährt war. Dadurch und durch die uneingeschränkt weiter geltenden Bestimmungen gemäß § 209 a Abs 1 und 2 BAO bleiben meritorische Berufungs- und Antragserledigung ohne zeitliche Schranke stets dann möglich, wenn der jeweils zu Grunde liegende Abgabenanspruch bei Erlassung des angefochtenen Bescheides oder Einbringung des betreffenden Antrages nach den vor BGBl I 57/2004 geltenden Bestimmungen unverjährt war.

§ 207 Abs BAO idF vor BGBl I 57/2004 lautet:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17 a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO idF vor BGBl I 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben 10 Jahre. Ob eine Abgabe gemäß § 33 FinStrG hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren ist somit für die Annahme der 10 Jahre betragenden Verjährungsfrist nicht nötig. Ebenso wenig ist die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Die Beurteilung ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. 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.

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

§ 8 FinStrG lautet:

(1) Vorsätzlich handelt, 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.

(2) Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Der bewusst handelnde Fahrlässigkeitstäter erkennt in gleicher Weise wie der Täter, der mit *dolus eventualis* handelt, das Risiko des Erfolgeintritts (die Wissenskomponente ist insoweit gleich), vertraut aber darauf, dass der strafrechtlich verpönte Erfolg nicht eintreten wird und

will ihn deshalb nicht. Demgegenüber setzt der Eventualvorsatz voraus, dass der Täter sich willentlich mit dessen Eintritt abfindet.

Zur subjektiven Tatseite der Abgabenhinterziehung führte das Finanzamt aus, dass wenn der Arbeitgeber Lohnbestandteile neben dem normalen Lohn auszahle, der Berufungsführer die Jahreslohnbestätigung hätte nachrechnen müssen um zu überprüfen, ob auch der von ihm als Schmutzzulage bezeichnete Lohnbestandteil darin enthalten ist. Die Feststellung, dass der Berufungsführer die Jahreslohnbestätigung hätte nachrechnen müssen, reicht nicht aus um einen bedingten Vorsatz sondern lediglich um bewusste Fahrlässigkeit festzustellen, da der Berufungsführer zwar die gebotene Sorgfalt außer acht gelassen hat, aber gerade auf Grund dieser Sorgfaltsverletzung nicht erkennen konnte, dass er das Tatbild der Abgabenhinterziehung erfüllt.

Auch der UFS ist auf Grund der Aktenlage nicht in der Lage einen bedingten Vorsatz festzustellen, zumal weder ein Hinweis darauf besteht, dass der Berufungsführer seinen Arbeitgeber bestimmt hat, ihm falsche Lohnausweise auszustellen, noch ein Hinweis, dass der Berufungsführer gewusst hat, dass der Lohnausweis nicht sämtliche Lohnbestandteile enthält.

Da auf der subjektiven Tatseite zumindest bedingter Vorsatz nicht festgestellt werden konnte liegt das Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung nicht vor. Die Verjährungsfrist beträgt daher nur fünf Jahre. Die Jahre 1990 bis 1993 sind daher bereits verjährt. Der Berufung war daher stattzugeben und die Wiederaufnahmebescheide waren daher ersatzlos aufzuheben. Die Einkommensteuerbescheide treten daher in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

Feldkirch, am 8. März 2005